

Inhoudsopgave

1.	Inleiding achtergrondinformatie	1
1.1.	Verantwoording	1
1.2.	Mandatering invorderaar	1
1.3.	Reikwijdte Invorderingswet	3
1.4.	Invordering van Toeslagen	3
1.5.	Awb, Abbb en invordering	4
1.5.1.	<i>Wijziging betalingstermijnen en andere gevolgen voor het invorderingsproces naar aanleiding van de 4^e tranche van de Awb</i>	5
1.6.	Invorderingsbeleid Belastingdienst	6
1.7.	Toestemming ministerie bij invorderingsmaatregelen	6
1.8.	Datum binnenkomst bescheiden	6
1.9.	Invordering bestuurlijke boetes	7
1.10.	Verklaring fiscaal gedrag	7
1.11.	Legaliseren (op echtheid controleren) van de handtekening onder de verklaring fiscaal gedrag	8
2.	Werkzaamheden belastingdeurwaarders BDW	9
2.1.	Plaats en taak	9
2.2.	Handelingen vastleggen in authentieke akte	10
2.3.	Optreden in de praktijk	11
2.4.	Oog- en oorfunctie	11
2.5.	Taakuitoefening	12
2.6.	Invordering bij personen met diplomatieke status	12
3.	Onderzoek BDW	13
3.1.	Opvragen gegevens openbare instellingen	13
3.1.1.	<i>Opvragen gegevens Kadaster en registers</i>	13
3.1.2.	<i>Opvragen gegevens Kamer van Koophandel</i>	13
3.2.	Opvragen gegevens bij belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde	14
4.	Toeslagen terugvorderen	16
5.	Het aanslagbiljet	17
5.1.	Geautomatiseerd aanslagbiljet	17
5.2.	Penaanslag	17
5.2.1.	<i>Foutsituaties voor verzending</i>	17
5.2.2.	<i>Foutsituaties na verzending</i>	18
5.3.	Versturen/uitreiken aanslagbiljet	18
5.3.1.	<i>Versturen aan derden</i>	19
5.4.	Aanslagbiljet onbestelbaar retour	19
5.4.1.	<i>Nieuw adres bekend</i>	20
5.4.2.	<i>Geen nieuw adres bekend</i>	20
5.4.3.	<i>Ander feitelijk adres</i>	20
5.5.	Opnieuw verzenden met nieuwe dagtekening	20
5.6.	Duplicaat aanslagbiljet verstrekken	21
5.7.	Aanslag motorrijtuigenbelasting	21
6.	Invorderen als de belastingschuldige is overleden	23
6.1.	Informatie over de nalatenschap	23

6.2.	Recht van beraad	24
6.3.	Indienen vorderingen op de nalatenschap	24
6.4.	Behoud van goederen	25
6.5.	Verwerpen van de nalatenschap	25
6.6.	Zuiver aanvaarden nalatenschap	25
6.6.1.	<i>Nalatenschap nog niet verdeeld</i>	25
6.6.2.	<i>Nalatenschap verdeeld</i>	26
6.7.	Aanvaarden nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving	26
6.7.1.	<i>Nalatenschap nog niet verdeeld</i>	26
6.7.2.	<i>Nalatenschap verdeeld</i>	26
6.8.	De rechtbank benoemt een vereffenaar	27
6.8.1.	<i>Nalatenschap nog niet verdeeld</i>	27
6.8.2.	<i>Nalatenschap verdeeld</i>	27
6.8.3.	<i>Nalatenschap zuiver aanvaard</i>	27
6.8.4.	<i>Nalatenschap aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving</i>	27
7.	Invordering voor derden	29
7.1.	Soorten invorderingsopdrachten	29
7.2.	Wettelijke kader invordering derden	30
7.3.	Rol coördinerend kantoor	31
8.	Betaling en afboeking	33
8.1.	Acceptgiro (OLA)	34
8.2.	Automatische incasso/stornering	34
8.3.	Contante betaling	35
8.4.	Overschrijvingsformulier	35
8.5.	Elektronische betaling	35
8.6.	Tijdigheid betaling	36
8.7.	Tijdstip van betaling	36
8.8.	Afboeking op kosten	36
8.9.	Afboeking op betalingskorting	37
8.10.	Afboeking op rente	37
8.11.	Afboeking op aanslag	37
8.12.	Executoriale verkoop	38
8.13.	WSNP en faillissement	39
8.14.	Afboeking op boete	39
8.15.	Aansprakelijkheidsschuld	39
8.16.	Afboeking op schunale aanslag	39
8.17.	Gerichte betalingen	40
8.18.	Ongerichte betalingen	40
8.19.	Kwitantie en kennisgeving	40
9.	Innen van bedragen op kwitantie BDW	41
9.1.	Opmaken van een kwitantie	41
9.2.	Afdracht van ontvangen gelden	41
9.3.	Opmaken van een borderel	42
10.	Verrekenen	43
10.1.	Wettelijk kader verrekenen	44
10.2.	Tijdstip verrekenen voor berekenen invorderingsrente en kosten	45
10.3.	Verrekenen invoer- en uitvoerrechten	45
10.4.	Verrekenen restituties productschap	46
10.5.	Verjaring verrekeningsrecht	46

10.6.	Vanaf welke datum verrekenen?	46
10.6.1.	Belastingaanslagen	46
10.6.2.	Vorderingen UWV	47
10.6.3.	Invorderingsopdrachten derden	47
10.7.	Verzoek verrekening met eigen schulden	47
10.8.	Verzoek verrekening met schuld derde	47
10.9.	Verrekening betwiste belastingschuld	47
10.10.	Verrekenen bij uitstel van betaling	48
10.11.	Verrekenen bij kwijtschelding en geen invorderingsmaatregelen	48
10.12.	Verrekenen bij echtgenoten/geregistreerde partners	48
10.13.	Verrekenen bij voorlopige teruggaven	49
10.14.	Verrekenen bij aansprakelijkgestelden	49
10.15.	Verrekenen te verlenen/terug te nemen betalingskorting	49
10.16.	Verrekening conserverende belastingaanslag	50
10.17.	Verrekening bij cessie en verpanding	51
10.17.1.	Behandeling verzoek instemming met cessie/verpanding	52
10.17.2.	Rechtsgeldigheid cessie	53
10.17.3.	Cessie toekomstige vordering	53
10.17.4.	Bepaalbaarheid bij cessie	53
10.17.5.	Verrekenbare schuld bij cessie	54
10.17.6.	Openbare verpanding teruggaaf	54
10.17.7.	Verpanding teruggave toekomst	54
10.17.8.	Bepaalbaarheid verpanding	55
10.17.9.	Verrekenbare schuld bij verpanding	55
10.17.10.	Uitbetaling bij cessie verpanding	55
10.17.11.	Beroep bij afwijzing verzoek	56
10.17.12.	Beroep bij ontijdige beslissing	56
10.17.13.	Civielrechtelijk beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding	57
10.18.	Bijzondere verrekeningsmogelijkheden	57
10.18.1.	Verzoek verrekening LB of OB met verwachte OB-teruggave	57
10.18.2.	Toetsvoorwaarden inspecteur	58
10.18.3.	Handelingen ontvanger bij verrekening	60
10.18.4.	Verrekening bij fiscale eenheid VPB	60
10.18.5.	Verrekening bij fiscale eenheid OB	61
11.	TOR-posten	62
11.1.	Dossiernummer in DACAS	63
11.2.	Bij TOR-post betrokken kantoren	63
11.3.	Ontstaan onjuiste betaling	63
11.3.1.	Melding door onrechtmatig verrijkte	64
11.3.2.	Melding door gedupeerde	64
11.3.3.	Niet overgemaakt door B/CA	65
11.3.4.	Overschrijving is geweigerd	65
11.3.5.	Overschrijving is niet geweigerd	65
11.3.6.	Ontstaan onjuiste afboeking	66
11.3.7.	Onderzoek afboeking	66
11.4.	Verwijtbaarheid foutieve uitbetaling	67
11.4.1.	Aanwijzen rekening voor uitbetaling	67
11.4.2.	Onderzoek ontvangstbevoegdheid derde	68
11.4.3.	Briefnummer VASTGIRO heeft waarde 9999999	68
11.4.4.	Briefnummer VASTGIRO heeft andere waarde dan 9999999	68
11.4.5.	Rekeningnummer niet ontleend aan VASTGIRO	69

11.4.6.	<i>Uitbetalingsfout van gedupeerde</i>	69
11.4.7.	<i>Uitbetalingsfout van de Belastingdienst</i>	70
11.5.	Uitbetaling op rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer	70
11.5.1.	<i>Belastingsschuldige betaalt bedrag terug</i>	70
11.5.2.	<i>Belastingsschuldige betaalt bedrag niet terug</i>	71
11.6.	Betaling belastingsschuldige afgeboekt op belastingsschuld van hemzelf	71
11.7.	Betaling belastingsschuldige afgeboekt op bestaande belastingsschuld van een ander	71
11.7.1.	<i>Herstelopdracht maken</i>	72
11.7.2.	<i>Informeren onrechtmatig verrijkte</i>	72
11.8.	Betaling belastingsschuldige afgeboekt op niet bestaande belastingsschuld	72
11.9.	Terugvorderen bij onrechtmatig verrijkte	73
11.9.1.	<i>Onrechtmatig verrijkte reageert niet</i>	73
11.9.2.	<i>Civiele procedure tegen onrechtmatig verrijkte</i>	74
11.9.3.	<i>Onrechtmatig verrijkte wil in termijnen betalen</i>	74
12.	Vervolgingskosten	75
12.1.	Soorten vervolgingskosten	75
12.2.	Aanmaningskosten	76
12.3.	Betekeningsskosten dwangbevel	76
12.4.	Maximale betekeningsskosten dwangbevel	76
12.5.	Executiekosten	76
12.5.1.	<i>Executiekosten belastingsschuldige</i>	76
12.5.2.	<i>Executiekosten derden</i>	76
12.6.	Niet in rekening brengen vervolgingskosten	76
12.7.	Niet verschuldigde/te verminderen kosten	78
12.8.	Vermindering vervolgingskosten bij niet-verwijtbaarheid	80
12.9.	Vervolgingskosten bij versnelde invordering	80
12.10.	Geen kwijtschelding van vervolgingskosten	80
12.11.	Verjaring vervolgingskosten	81
12.12.	Aansprakelijkgestelden	81
12.13.	Bezwaar en beroep	81
12.14.	Geen schorsing of stuiting door bezwaar of beroep	81
12.15.	Verzet bij rechter	81
13.	Vervolgingskosten BDW	83
13.1.	Betekeningsskosten	83
13.2.	Executie- en overige kosten bepalen	84
13.3.	Kosten versnelde invordering	85
13.4.	Kosten van derden	85
13.5.	Niet in rekening brengen	85
14.	Rente	87
14.1.	Invorderingsrente	87
14.1.1.	<i>Vaststellen rentepercentage</i>	88
14.1.2.	<i>Vaststellingsovereenkomst invorderingsrente</i>	88
14.1.3.	<i>Periode berekening invorderingsrente</i>	88
14.1.4.	<i>Geen of minder invorderingsrente rekenen</i>	88
14.1.5.	<i>Invorderingsbedragen tot en met €23</i>	90
14.1.6.	<i>Invorderingsrente bij faillissement</i>	90
14.1.7.	<i>Invorderingsrente bij WSNP</i>	90
14.1.8.	<i>Uitstelfaciliteit successie- en schenkingsrecht</i>	90
14.1.9.	<i>Conserverende aanslag pensioen- of lijfrenteaanspraak</i>	90

14.1.10.	Conserverende aanslag kapitaalverzekering eigen woning	91
14.1.11.	Conserverende aanslag bij vervreemdingsvoorstel uit aanmerkelijk belang	91
14.1.12.	Conserverende aanslag inkomstenbelasting bij overlijden	91
14.1.13.	Conserverende aanslag successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging	91
14.1.14.	Uitstel vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer	92
14.1.15.	Invorderingsrente bij versnelde invordering	92
14.1.16.	Toekennen nieuwe dagtekening	92
14.1.17.	Niet-verwijtbaar te late betaling	92
14.1.18.	Verzuim Belastingdienst	93
14.1.19.	Invorderingsrente bij kwijschelding en buiten invordering laten belastingschuld	93
14.1.20.	Invorderingsrente bij vermindering/verrekening	93
14.1.21.	Carry-back	94
14.1.22.	Vergoeden invorderingsrente	94
14.1.23.	Invorderingsrente vergoeden bij middeling	
14.1.24.	Vergoeden bij carry-back	95
14.1.25.	Invorderingsrente vaststellen bij beschikking	95
14.1.26.	Bezwaarschrift invorderingsrente	95
14.1.27.	Percentages invorderingsrente	96
14.2.	Wettelijke rente	96
14.2.1.	Vaststelling rentepercentage	96
14.2.2.	Periode/berekening wettelijke rente	97
14.2.3.	Wettelijke rente en huursubsidie	97
14.2.4.	Percentages wettelijke rente	98
14.3.	Heffingsrente	98
14.3.1.	Belastingmiddelen waarop de heffingsrente wordt toegepast	99
14.3.2.	Heffingsrente bij aangiftebelastingen	99
14.3.3.	Heffingsrente bij aanslagbelastingen/toeslagen	100
14.3.4.	Rekenformule heffingsrente	101
14.4.	Revisierente	101
14.5.	Compenserende rente	102
15.	Schadevergoeding en coulancerente	103
15.1.	Behandelaar verzoek schadevergoeding	103
15.2.	Behandeling verzoek schadevergoeding	104
15.3.	Beoordeling verzoek schadevergoeding	104
15.3.1.	Aantoonbaarheid schade	105
15.3.2.	Verwijtbaarheid schade	105
15.3.3.	Aanwijsbaarheid schade	105
15.3.4.	Oorzakelijk verband schade	106
15.3.5.	Gedeelde schuld schade	106
15.3.6.	Poging beperking schade	106
15.3.7.	Schade als handelsrisico	106
15.4.	Beslissen opverzoek om schadevergoeding	106
15.5.	Behandelaar vergoeding coulancerente	107
15.6.	Beslistermijn vergoeding coulancerente	107
15.7.	Beslissen vergoeding coulancerente	107

16.	Betalingskorting	108
16.1.	Voorwaarden betalingskorting	108
16.1.1.	<i>Betalingskorting en teruggaaf</i>	109
16.2.	Gevolgen betalingskorting bij vermindering belastingaanslag	1093
16.2.1.	<i>Vermindering na betaling aanslag</i>	110
16.2.2.	<i>Betaling deel aanslag waartegen geen bezwaar</i>	110
16.3.	Vaststellen betalingskorting	112
16.3.1.	<i>Berekenen te verlenen betalingskorting</i>	112
16.3.2.	<i>Berekening terug te nemen betalingskorting</i>	113
16.4.	Bezwaar	114
16.4.1.	<i>Verzoek afwijzen betalingskorting</i>	114
16.4.2.	<i>Bezwaar hoogte betalingskorting</i>	115
16.5.	Verrekenen betalingskorting	115
16.6.	Invorderen betalingskorting	115
16.7.	Uitstel van betaling bij terug te nemen betalingskorting	116
17.	Versnelde invordering	117
17.1.	Wanneer toepassen	117
17.1.1.	<i>Versnelde invordering bij faillissement</i>	118
17.1.2.	<i>Versnelde invordering bij WSNP</i>	118
17.1.3.	<i>Versnelde invordering bij geen vaste woonplaats</i>	118
17.1.4.	<i>Versnelde invordering bij eerder beslag voor belastingsschuld</i>	119
17.2.	Uitgezonderde aanslagen	119
17.3.	Vorderingen van derden versnelde invordering	119
17.4.	Tenuitvoerlegging versnelde invordering	120
17.5.	Bekendmaking versnelde invordering	120
17.6.	Verzet tegen versnelde invordering	121
17.7.	Invorderingsrente bij versnelde invordering	121
17.8.	Vervolgingskosten bij versnelde invordering	121
17.9.	Versnelde invordering bij uitstel van betaling	122
17.10.	Informatieverstrekking bij versnelde invordering	122
17.11.	Conservatoir beslag bij versnelde invordering	122
18.	Versnelde invordering BDW	123
18.1.	In welke situaties	123
18.2.	Reden bekendmaken	123
18.2.1.	<i>Nog geen aanslagbiljet verstuurd/uitgereikt</i>	124
18.2.2.	<i>Aanslagbiljet vóór vervaldag</i>	124
18.2.3.	<i>Dwangbevel betekend, tweedagetermijn nog niet verstreken</i>	124
18.2.4.	<i>Tweedagetermijn nog niet verstreken</i>	125
19.	Betalingsherinnering	126
19.1.	Soort schuld	126
20.	Aanmaning	127
20.1.	Aanmaning verzenden	127
20.1.1.	<i>Betaling voor verzending</i>	127
20.1.2.	<i>Betaling na verzending</i>	128
20.2.	Aanmaningskosten	128
20.3.	Wanneer geen aanmaning	128
20.4.	Tijdstip verzending aanmaning	129
20.4.1.	<i>Vaststellen aanmaningstermijnen</i>	129
20.4.2.	<i>Tijdstip vervolging vaststellen</i>	130

20.4.3.	<i>Tijdstip vervolging bestuurlijke boete vaststellen</i>	130
20.4.4.	<i>Berekening betalingsachterstand bij termijnbetaling</i>	131
20.4.5.	<i>Geringe betalingsachterstand</i>	131
20.5.	Toezendadres	132
20.5.1.	<i>Tenaamstelling</i>	132
20.5.2.	<i>Onterechte verzending aanmaning</i>	132
20.5.3.	<i>Terugontvangen aanmaning</i>	132
20.5.4.	<i>Opnieuw verzenden aanmaning</i>	133
20.5.5.	<i>Duplicaat aanmaning</i>	133
20.5.6.	<i>Bezwaar tegen aanmaningskosten</i>	133
20.6.	Verzet tegen aanmaning	134
21.	Dwangbevel	135
21.1.	Bevelschrift tot betaling	135
21.2.	Wanneer een dwangbevel	135
21.3.	Ontvanger dwangbevel	136
21.3.1.	<i>Bijzondere gevallen uitvaardigen dwangbevel</i>	136
21.4.	Dwangbevel op executoriale titel	136
21.5.	Gegevens	137
21.6.	Adressering dwangbevel	138
21.7.	Betekening dwangbevel	138
21.8.	Betekening per post	139
21.8.1.	<i>Betekenningsdatum per post</i>	139
21.9.	Niet per post betekenen	140
21.10.	Betekening door deurwaarder	140
21.10.1.	<i>Competente deurwaarder</i>	141
21.10.2.	<i>Afhandelen betekening dwangbevel</i>	141
21.10.3.	<i>Afhandelen niet-betekening dwangbevel</i>	142
21.11.	Bezwaar en beroep kosten dwangbevel	143
21.12.	Verzet tegen dwangbevel	143
22.	Tenuitvoerlegging dwangbevel BDW	144
22.1.	Termijndwangbevel	144
22.2.	Verklaring van onvermogen	145
22.3.	Afzien van tenuitvoerlegging	145
23.	Dwangbevel betekenen BDW	146
23.1.	Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen	147
23.2.	Invullen akte van betekening	147
23.3.	Betekenen aan natuurlijke personen	147
23.3.1.	<i>Betekenen aan de belastingschuldige zelf</i>	149
23.3.2.	<i>Huisgenoten</i>	149
23.3.3.	<i>Andere personen</i>	149
23.3.4.	<i>Niemand aangetroffen</i>	150
23.3.5.	<i>Persoon in het buitenland</i>	150
23.3.6.	<i>Woon- of verblijfplaats onbekend</i>	151
23.3.7.	<i>Minderjarige curandus</i>	151
23.3.8.	<i>Gestoord persoon</i>	151
23.3.9.	<i>Gedetineerden</i>	152
23.3.10.	<i>Ambassadepersoneel</i>	152
23.3.11.	<i>Diplomatieke status</i>	152
23.3.12.	<i>Erfgenamen</i>	152
23.3.13.	<i>Binnenschippers</i>	153
23.4.	Publiekrechtelijk persoon	153
23.4.1.	<i>De Staat</i>	153

23.4.2.	<i>Lokale overheden</i>	153
23.5.	Privaatrechtelijk persoon of kerkgenootschap	154
23.6.	Maatschap, vof of cv	154
23.7.	Successierecht	155
23.8.	Dwangbevel is niet te betekenen	155
24.	Stukken anders dan dwangbevel betekenen BDW	157
24.1.	Voorbeelden van betekening van andere stukken	157
24.2.	Afschriften achterlaten	158
25.	Vordering	159
25.1.	Toepassing vordering	160
25.2.	Vorderingsprocedure	160
25.2.1.	<i>Beschikking</i>	160
25.2.2.	<i>Vooraankondiging</i>	160
25.2.3.	<i>Bewaken afdracht vordering</i>	161
25.2.4.	<i>Wijzigen openstaand bedrag</i>	161
25.2.5.	<i>Restbedrag vordering</i>	161
25.2.6.	<i>Beëindiging vordering</i>	161
25.3.	Gevolgen niet voldoen vordering	161
25.3.1.	<i>Voorwaarden derdenbeslag bij niet betalen</i>	162
25.4.	Geen gevolgen niet voldoen vordering	162
25.5.	Vermindering of vernietiging aanslag	163
25.6.	Te veel afgedragen	163
25.7.	Onverschuldigde betaling	163
25.8.	Samenloop derdenbeslag en vordering	163
25.9.	Overlijden belastingschuldige na vordering	164
25.10.	Verrekening (na betekening) van de vordering	164
25.11.	Vordering en cessie	165
25.12.	Verzet tegen vordering	165
25.13.	Loonvordering	165
25.13.1.	<i>Vormschriften loonvordering</i>	166
25.13.2.	<i>Loon of uitkering vatbaar voor beslag</i>	166
25.13.3.	<i>Nabetalingen</i>	167
25.13.4.	<i>Gemeenschap van goederen</i>	167
25.14.	Beslagvrije voet	167
25.14.1.	<i>Burgerlijke staat</i>	168
25.14.2.	<i>Huishoudtype</i>	168
25.14.3.	<i>Hoogte beslagvrije voet</i>	168
25.14.4.	<i>Berekening beslagvrije voet</i>	169
25.14.5.	<i>Minimum en maximum beslagvrije voet</i>	169
25.14.6.	<i>Ongelijkheid tussen bijstandontvangers</i>	169
25.14.7.	<i>Bijzondere situatie beslagvrije voet</i>	169
25.14.8.	<i>Beslagvrije voet woonlasten</i>	170
25.14.9.	<i>Verblijf in inrichting</i>	171
25.14.10.	<i>Woonplaats in buitenland</i>	171
25.14.11.	<i>Beslagvrije voet huur en pacht</i>	171
25.15.	Vordering houders van penningen	171
25.15.1.	<i>Voorbeelden derden als penninghouder</i>	172
25.15.2.	<i>Voorbeelden derden als gewone schuldenaars</i>	173
25.16.	Vordering bij faillissement/wsnp	173
25.16.1.	<i>Aandachtspunten en buitenlandse procedure</i>	174
25.16.2.	<i>Soorten vorderingen</i>	174
25.16.3.	<i>Boedelschuld bij faillissement</i>	176

25.16.4.	<i>Boedelschuld WSNP</i>	176
25.16.5.	<i>Invorderingsrente</i>	177
25.16.6.	<i>Ontvangstbevestiging</i>	177
25.16.7.	<i>Beoordeling vordering door curator/bewindvoerder</i>	177
25.16.8.	<i>Openstaand bedrag</i>	178
26.	Hernieuwd bevel tot betaling	179
26.1.	Betekening hernieuwd bevel tot betaling	179
26.2.	Kosten betekening hernieuwd bevel tot betaling	180
26.3.	Betekening hernieuwd bevel tot betaling bij niet thuis treffen	180
26.4.	Versnelde invordering na hernieuwd bevel tot betaling	180
27.	Hernieuwd bevel tot betaling BDW	181
27.1.	Achterlaten van een gesloten envelop	181
27.2.	Betekenen op andere wijze	181
28.	Bescheiden uitreiken BDW	182
29.	Beslag	183
29.1.	Beslag algemeen	183
29.1.1.	<i>Keuzemogelijkheden beslag</i>	185
29.1.2.	<i>Dag en tijdstip geen beslag leggen</i>	185
29.1.3.	<i>Beslag bij meerdere dwangbevelen</i>	186
29.1.4.	<i>Uitwinning na beslag</i>	186
29.1.5.	<i>Beslag na overlijden belastingschuldige</i>	186
29.1.6.	<i>Uitwinning zaken van derden na beslag</i>	187
29.1.7.	<i>Opheffing beslag na beschikking</i>	187
29.1.8.	<i>Opheffing beslag door derde</i>	187
29.1.9.	<i>Actio Pauliana</i>	187
29.1.10.	<i>Samenloop strafrechtelijk en fiscaal beslag</i>	189
29.1.11.	<i>Samenloop fiscaal beslag en ontnemingswetgeving</i>	189
29.1.12.	<i>Toestemming ministerie bij invordering grote ondernemingen</i>	190
29.1.12.1.	<i>Toestemming ministerie vragen</i>	190
29.1.13.	<i>Executie na overdracht invordering</i>	191
29.2.	Beslag op effecten	191
29.2.1.	Soorten	191
29.2.1.1.	<i>Aan toonder</i>	192
29.2.1.2.	<i>Aandelen op naam in nv/bv</i>	192
29.2.1.3.	<i>Aandelen naam, geen nv/bv</i>	194
29.3.	Beslag op effecten BDW	194
29.3.1.	<i>Beslag op rechten aan toonder of order</i>	195
29.3.1.1.	<i>Executoriaal beslag roerende zaken</i>	195
29.3.1.2.	<i>Executoriaal beslag onder derden</i>	196
29.3.1.3.	<i>Conservatoir beslag roerende zaken</i>	196
29.3.1.4.	<i>Conservatoir beslag onder derden</i>	196
29.3.1.5.	<i>Executieverkoop van rechten aan toonder of order</i>	196
29.3.2.	<i>Recht aan order leveren na executieverkoop</i>	196
29.3.3.	<i>Aandelen op naam in nv of bv</i>	197
29.3.3.1.	<i>Aandelen op naam in nv</i>	197
29.3.3.2.	<i>Aandelen op naam in nv in bewaring geven</i>	198
29.3.3.3.	<i>Aandelen op naam in bv</i>	198
29.3.3.4.	<i>Conservatoir beslag</i>	199

29.3.3.5.	<i>Executoriale verkoop</i>	200
29.3.4.	<i>Geen aandelen in nv of bv</i>	201
29.3.4.1.	<i>Executoriaal beslag</i>	202
29.3.4.2.	<i>Conservatoir beslag</i>	203
29.3.4.3.	<i>Verkoop aandelen</i>	203
29.3.5.	<i>Effecten op naam die geen aandelen zijn</i>	204
28.3.5.1.	<i>Executoriaal beslag</i>	205
29.3.5.2.	<i>Conservatoir beslag</i>	206
29.3.5.3.	<i>Verkoop effecten</i>	207
29.3.6.	<i>Lidmaatschapsrecht vereniging</i>	208
29.3.6.1.	<i>Executoriaal beslag</i>	209
29.3.6.2.	<i>Conservatoir beslag</i>	210
29.3.6.3.	<i>Verkoop lidmaatschapsrecht</i>	210
29.3.7.	<i>Effecten met notering op effectenbeurs</i>	211
29.3.7.1.	<i>Derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer</i>	211
29.3.7.2.	<i>Conservatoir derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer</i>	212
29.3.8.	<i>Derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf</i>	212
29.3.9.	<i>Conservatoir derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf</i>	213
29.3.9.1.	<i>CF-regeling derdenbeslag</i>	213
29.3.9.2.	<i>CF-regeling conservatoir derdenbeslag</i>	214
29.4.	<i>Beslag op luchtvaartuigen</i>	214
29.4.1.	<i>Soorten registers voor luchtvaartuigen</i>	214
29.4.2.	<i>Beslag op geregistreeerde luchtvaartuigen</i>	215
29.4.3.	<i>Executoriale verkoop geregistreeerde luchtvaartuigen</i>	215
29.4.4.	<i>Beslag op niet-geregistreeerde luchtvaartuigen</i>	215
29.5.	<i>Beslag op luchtvaartuigen leggen BDW</i>	216
29.5.1.	<i>Beslag op geregistreeerde luchtvaartuigen</i>	216
29.5.2.	<i>Vertrek beletten</i>	217
29.5.3.	<i>Aankondiging verkoop</i>	217
29.5.4.	<i>Executoriale verkoop</i>	218
29.5.5.	<i>Beslag op niet-geregistreeerde luchtvaartuigen</i>	219
29.5.6.	<i>Conservatoir beslag</i>	219
29.6.	<i>Beslag onder derden</i>	219
29.6.1.	<i>Beslag op vorderingen/zaken</i>	220
29.6.2.	<i>Algemene uitgangspunten derdenbeslag</i>	220
29.6.3.	<i>Gegevens verzamelen</i>	220
29.6.3.1.	<i>Over belastingschuldige</i>	221
29.6.3.2.	<i>Over derde</i>	221
29.6.4.	<i>Beslagopdracht</i>	222
29.6.4.1.	<i>Voorwaarden beslaglegging</i>	222
29.6.4.2.	<i>Beslagstukken</i>	222
29.6.4.3.	<i>Opdracht aan deurwaarder ander kantoor</i>	222
29.6.4.4.	<i>Beslagvrije voet</i>	223
29.6.5.	<i>Specifieke situaties derdenbeslag</i>	223
29.6.5.1.	<i>Beslag op verzekerings- of lijfrentepolis</i>	223
29.6.5.2.	<i>Beslag op vorderingen van partners</i>	224
29.6.5.3.	<i>Beslag onder de staat</i>	224
29.6.5.4.	<i>Beslag onder notarissen/advocaten</i>	224
29.6.5.5.	<i>Beslag op bankrekeningen</i>	225
29.6.5.6.	<i>Beslag en persoonsgebonden budget</i>	225
29.6.6.	<i>Verklaring</i>	225
29.6.6.1.	<i>Inleveren verklaring</i>	226
29.6.6.2.	<i>Beoordelen verklaring</i>	226

29.6.6.3.	Dagvaarden derde	227
29.6.7.	Afgifte goederen/geld	227
29.6.7.1.	Afgifte door derde	227
29.6.7.2.	Verzoek toezicht verdeling	227
29.6.7.3.	Faillissement bij beslag	227
29.6.8.	Opheffen beslag	228
29.6.9.	Opheffen beslag op verzoek van derde/belastingschuldige	228
29.6.9.1.	Opheffen beslag door ontvanger	228
29.6.10.	Conservatoir beslag onder derden	228
29.6.10.1.	Toepassing conservatoir beslag onder derden	228
29.6.10.2.	Procedure conservatoir beslag onder derden	229
29.6.10.3.	Eis in hoofdzaak	230
29.7.	Beslag onder derden BDW	230
29.7.1.	Beslag leggen	231
29.7.1.1.	Opmaken exploit	231
29.7.1.2.	Verstrekken stukken	232
29.7.1.3.	Eerder beslag	232
29.7.1.4.	Inleveren beslag bij ontvanger	232
29.7.2.	Betekenen aan belastingschulden	233
29.7.3.	Afwikkelen beslag	233
29.7.3.1.	Verklaring	233
29.7.3.2.	Ontvangst geld	233
29.7.3.3.	Ontvangst zaken	234
29.7.3.4.	Verkoop zaken	234
29.7.3.5.	Meerdere deurwaarders	234
29.7.3.6.	Opheffen beslag	234
29.7.4.	Beslag in bijzondere gevallen	234
29.7.4.1.	Beslag op vordering tot levering	235
29.7.4.2.	Beslag op effecten	235
29.7.4.3.	Beslag op rechten uit levensverzekering	235
29.7.4.4.	Beslag onder notarissen	236
29.7.4.5.	Beslag onder advocaten	236
29.7.4.6.	Beslag onder banken	236
29.7.4.7.	Beslag op bankrekening echtgenoot	237
29.7.5.	Conservatoir beslag	237
29.7.6.	Exploit conservatoir beslag opmaken	238
29.7.6.1.	Verklaringsformulier	238
29.7.6.2.	Overgang naar executoriaal beslag	238
29.8.	Beslag onder de ontvanger	238
29.8.1.	Beslag onder de ontvanger door schuldeiser op teruggave belastingschuldige	239
29.8.1.1.	Informatieverstrekking aan beslaglegger	239
29.8.1.2.	Registreren/blokken derdenbeslag	240
29.8.1.3.	Verrekeningen nagaan	240
29.8.1.4.	Verklaring verstrekken	240
29.8.1.5.	Uitbetalen	241
29.8.1.6.	Beslag opheffen	241
29.8.2.	Eigenbeslag	241
29.9.	Beslag onder ontvanger BDW	242
29.9.1.	Executoriaal beslag	242
29.9.2.	Conservatoir beslag	242
29.10.	Beslag op onroerende zaken	243
29.10.1.	Omschrijving	244
29.10.2.	Vorbereiden beslag	245

29.10.2.1.	Gegevens verzamelen	245
29.10.2.2.	Wenselijkheid beslag nagaan	246
29.10.2.3.	Toestemming beslag ministerie	246
29.10.2.4.	Beslagbeslissing	246
29.10.3.	Beslagopdracht	246
29.10.4.	Geschillen voorgenomen verkoop	247
29.10.4.1.	Ambtsbericht opstellen	249
29.10.4.2.	Bijlagen bijvoegen	249
29.10.5.	Openbare/onderhandse verkoop	249
29.10.6.	Opheffen beslaglegging	250
29.10.6.1.	Opheffen vonnis via rechtbank	250
29.10.6.2.	Opheffen via executoriale verkoop	250
29.10.6.3.	Opheffen via notariële verklaring	250
29.11.	Beslag op onroerende zaken BDW	251
29.11.1.	Verstrekken gegevens aan belastingdeurwaarder	252
29.11.2.	Betekening exploit ouder dan 1 jaar	252
29.11.3.	Opmaken beslagstukken	252
29.11.4.	Inschrijven beslag	253
29.11.4.1.	Eisen aan formaat	254
29.11.5.	Betekenen beslag	255
29.11.5.1.	Betekenen aan belastingschuldige	255
29.11.5.2.	Betekenen aan hypotheekhouder	255
29.11.5.3.	Betekenen aan derde-eigenaar	256
29.11.5.4.	Betekenen aan huurder/pachter	256
29.11.6.	Opheffen beslag	256
29.11.6.1.	Doorhaling betekenen	257
29.11.7.	Conservatoir beslag	257
29.11.7.1.	Beslagstukken opmaken	257
29.11.8.	Inschrijven conservatoir beslag	257
29.11.8.1.	Eisen aan formaat	259
29.11.9.	Betekenen conservatoir beslag	259
29.11.9.1.	Betekening aan belastingschuldige	259
29.11.10.	Opheffen conservatoir beslag	260
29.11.11.	Overgang naar executoriaal beslag	260
29.11.11.1.	Inschrijven overgang naar executoriaal beslag	260
29.11.11.2.	Mededelen aan belastingschuldige	260
29.11.11.3.	Betekenen aan hypotheekhouder	260
29.11.12.	Herleven van het beslag	261
29.11.13.	Executoriale verkoop	262
29.12.	Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990	262
29.12.1.	Verhaalsrecht voor een deel van de aanslag IB	263
29.12.2.	Verhaalsrecht alleen op bepaalde bezwaarde goederen	263
29.12.3.	Verhaalsrecht ook voor rente en kosten	264
29.12.4.	Verhaalsrecht niet voor bestuurlijke boete	264
29.12.5.	Verhaalsrecht eerst op eigen goederen van belastingschuldige	264
29.12.6.	Samenloop met bodemzaken	264
29.12.7.	Vermelding in het beslagexploot	265
29.12.8.	Verzet en administratief beroep	265
29.12.9.	Afkoop	265
29.12.10.	Verkoop	266

29.12.11.	<i>Subrogatie</i>	266
29.13.	<i>Beslag roerende zaken</i>	266
29.13.1.	<i>Beslag als verhaalsmogelijkheid</i>	267
29.13.2.	<i>Opdracht tot leggen van beslag</i>	268
29.13.3.	<i>Opdracht beslag wijzigen of intrekken</i>	268
29.13.4.	<i>Cumulatief beslag op roerende zaken</i>	268
29.13.5.	<i>Conservatoir beslag op roerende zaken</i>	270
29.13.6.	<i>Opschorten executie na beslag</i>	270
29.13.7.	<i>Afvoeren in beslag genomen zaken</i>	270
29.13.8.	<i>Afsluiten opslagruimte</i>	271
29.13.9.	<i>Aanstellen bewaarder</i>	271
29.13.10.	<i>Beslag op geld en geldswaardige papier</i>	272
29.13.11.	<i>Beslag op edelmetaal</i>	274
29.13.11.1.	<i>Beslag op stempeltekens</i>	274
29.13.12.	<i>Beslag op namaakzaken</i>	275
29.13.13.	<i>Beslag op illegale zaken</i>	275
29.13.14.	<i>Beslag op computerapparatuur</i>	276
29.13.15.	<i>Bezitloos verpand, zaken van derden</i>	276
29.13.15.1.	<i>Beslag op (bezitloos) verpande zaken</i>	277
29.13.15.2.	<i>Beslag op roerende zaken van derden</i>	277
29.13.15.3.	<i>Betekenen aan derden</i>	278
29.13.15.4.	<i>Beroep of verzet tegen beslag door derde</i>	278
29.13.15.5.	<i>Beslag bij katvangers MRB</i>	278
29.13.16.	<i>Afkopen beslag</i>	279
29.13.17.	<i>Onttrekking zaken aan beslag</i>	279
29.13.17.1.	<i>Relaas van onttrekking opmaken</i>	280
29.13.18.	<i>Beslag bij faillissement WSNP/MNSP</i>	281
29.13.18.1.	<i>Beslag roerende zaken derden</i>	281
29.13.18.2.	<i>Beslag bezitloos verpande zaken</i>	281
29.14.	<i>Beslag op roerende zaken BDW</i>	283
29.14.1.	<i>Opmaken en betekenen proces-verbaal</i>	283
29.14.2.	<i>Binnentreden zonder toestemming</i>	284
29.14.3.	<i>Beslag in bijzondere situaties</i>	285
29.14.4.	<i>Beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen</i>	286
29.14.4.1.	<i>Beslag op zaken bij derden</i>	286
29.14.4.2.	<i>Cumulatief beslag</i>	287
29.14.4.3.	<i>Afvoeren in beslag genomen zaken</i>	287
29.14.4.4.	<i>Afsluiten ruimte in beslag genomen zaken</i>	288
29.14.4.5.	<i>Aanstellen bewaarder in beslag genomen zaken</i>	289
29.14.5.	<i>Beslag op bijzondere roerende zaken</i>	289
29.14.5.1.	<i>Beslag op bedrijfsinventaris</i>	289
29.14.5.2.	<i>Beslag op handelsvoorraad</i>	290
29.14.5.3.	<i>Beslag op taken onder bijzonder toezicht</i>	290
29.14.5.4.	<i>Beslag op geld en waardepapieren</i>	290
29.14.5.5.	<i>Beslag op voorwerpen van edelmetaal</i>	291
29.14.5.6.	<i>Beslag op namaakzaken</i>	292
29.14.5.7.	<i>Beslag op illegale zaken</i>	292
29.14.5.8.	<i>Beslag op zaken van derden</i>	293
29.14.5.9.	<i>Beslag op verpande zaken</i>	293
29.14.6.	<i>Beslag op computerapparatuur</i>	293
29.14.6.1.	<i>Beslag op frankeermachines</i>	294
29.14.6.2.	<i>Beslag op wit- en bruingoed</i>	294
29.14.6.3.	<i>Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting</i>	294

29.14.7.	<i>Beslagverboden</i>	295
29.14.8.	<i>Conservatoir beslag</i>	295
29.14.8.1.	<i>Conservatoir beslag op zaken van derden</i>	295
29.14.8.2.	<i>Opmaken beslagstukken</i>	296
29.14.8.3.	<i>Betekenen conservatoir beslag</i>	296
29.14.8.4.	<i>Overgang naar executoriaal beslag</i>	296
29.14.9.	<i>ANPR-acties</i>	296
29.14.9.1.	<i>Tijdstip ANPR-actie en de gevolgen daarvan</i>	297
29.14.9.2.	<i>Aanhouden van motorrijtuigen bij ANPR</i>	297
29.14.9.3.	<i>Hernieuwd bevel tot betaling bij ANPR</i>	298
29.14.9.4.	<i>Versnelde invordering bij ANPR</i>	299
29.14.9.5.	<i>Beslag bij ANPR</i>	300
29.14.9.6.	<i>Betekenen beslag bij ANPR</i>	303
29.14.9.7.	<i>Afvoeren van het motorrijtuig</i>	303
29.14.9.8.	<i>Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie</i>	304
29.15.	<i>Beslag op safeloketten BDW</i>	305
29.15.1.	<i>Inzage kluisregister</i>	305
29.15.2.	<i>Aanzeggen verzegeling safeloket</i>	306
29.15.3.	<i>Mededeling verzegeling safeloket</i>	306
29.15.4.	<i>Openen safeloket</i>	306
29.16.	<i>Executoriale verkoop van roerende zaken</i>	306
29.16.1.	<i>Voorwaarden verkoop</i>	308
29.16.2.	<i>Opdracht aan belastingdeurwaarder</i>	308
29.16.3.	<i>Verkoopplaats en -datum vaststellen</i>	308
29.16.4.	<i>Bekendmaken verkoop</i>	308
29.16.4.1.	<i>Aanplakbiljetten</i>	309
29.16.4.2.	<i>Adverteren in een dagblad</i>	309
29.16.4.3.	<i>Adverteren op internet</i>	310
29.16.5.	<i>Zaken waarden</i>	310
29.16.6.	<i>Contant geld</i>	310
29.16.7.	<i>Verkoop annuleren</i>	311
29.16.8.	<i>Rijksbieder</i>	311
29.16.9.	<i>Opbrengst verkoop</i>	299
29.16.10.	<i>OB afrekenen bij verkochte zaken</i>	312
29.16.10.1.	<i>OB bij zaken belastingschuldige</i>	313
29.16.10.2.	<i>OB bij bodemzaken artikel 22 Invorderingswet 1990</i>	314
29.16.11.	<i>Einde beslag</i>	314
29.16.12.	<i>Gegevensverstrekking tijdens en na beslag</i>	314
29.16.13.	<i>Onderhandse verkoop roerende zaken</i>	315
29.16.13.1.	<i>Legitimiteit van onderhandse verkoop</i>	315
29.17.	<i>Vorbereiden executoriale verkoop roerende zaken BDW</i>	316
29.17.1.	<i>Nagaan openstaande vorderingen</i>	316
29.17.2.	<i>Executoriale verkoop goud, zilver en platina</i>	317
29.17.3.	<i>Contant Geld</i>	318
29.17.4.	<i>Executoriale verkoop illegale zaken</i>	319
29.17.5.	<i>Executoriale verkoop computerapparatuur</i>	319
29.17.6.	<i>Bekendmaking openbare verkoop</i>	319
29.17.6.1.	<i>Aanplakken biljetten aankondiging</i>	320
29.17.6.2.	<i>Inhoud aanplakbiljet</i>	320
29.17.6.3.	<i>Tijdstip aanplakken</i>	320
29.17.6.4.	<i>Kosten aanplakken</i>	320
29.17.6.5.	<i>Adverteren in een dagblad</i>	320
29.17.6.6.	<i>Adverteren op internet</i>	321
29.17.6.7.	<i>Tijdstip advertentie</i>	321

29.17.6.8.	<i>Inhoud advertentie</i>	321
29.17.7.	<i>Waardebepaling te verkopen roerende zaken</i>	322
29.17.8.	<i>Inzetten rijksbieder</i>	322
29.17.9.	<i>Kavelen</i>	323
29.18.	<i>Executoriale verkoop roerende zaken houden BDW</i>	323
29.18.1.	<i>Openbare verkoop</i>	324
29.18.2.	<i>Verkoopvoorwaarden</i>	324
29.18.3.	<i>Verkoop voertuigen waarop een teruggaaf BPM is verleend</i>	324
29.18.4.	<i>Verkoop van personenauto's of motorrijwielen die nog niet op kenteken zijn gesteld</i>	325
29.18.5.	<i>Verkoopvolgorde in beslag genomen roerende zaken</i>	326
29.18.6.	<i>Verkoop bij opbod/afmijning</i>	326
29.18.7.	<i>Niet-serieuze biedingen</i>	327
29.18.8.	<i>Betaling koopsom</i>	327
29.18.9.	<i>Onderhandse verkoop</i>	327
29.18.10.	<i>Omzetbelasting</i>	328
29.18.11.	<i>Eisen aan factuur</i>	328
29.18.12.	<i>Omzetbelasting bij gebruikte motorrijtuigen</i>	329
29.18.13.	<i>Omzetbelasting bij verkoop bodemzaken</i>	329
29.18.14.	<i>Verschuldigde invoerbelasting</i>	329
29.19.	<i>Afwikkelen executoriale verkoop roerende zaken BDW</i>	330
29.19.1.	<i>Levering verkochte zaken</i>	330
29.19.1.1.	<i>Motorrijtuig met kentekenbewijs</i>	331
29.19.1.2.	<i>Motorrijtuig zonder kentekenbewijs</i>	331
29.19.1.3.	<i>Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan rijksbieder</i>	331
29.19.1.4.	<i>Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan sloper</i>	332
29.19.1.5.	<i>Motorrijtuig niet aanwezig bij verkoop</i>	332
29.19.2.	<i>Door rijksbieder gekochte zaken</i>	332
29.19.3.	<i>Opmaken proces-verbaal</i>	333
29.19.4.	<i>Inleveren proces-verbaal</i>	333
29.19.5.	<i>Afdracht opbrengst verkoop</i>	333
29.19.6.	<i>BTW-brief aan belastingschuldige</i>	333
29.19.7.	<i>Relaas van onttrekking</i>	334
29.19.8.	<i>Einde van het beslag</i>	334
29.20.	<i>Beslag op schepen</i>	334
29.20.1.	<i>Soorten</i>	335
29.20.2.	<i>Scheepsregisters</i>	335
29.20.3.	<i>Teboekstelling</i>	336
29.20.3.1.	<i>Kenmerken schip</i>	337
29.20.4.	<i>Specifieke situaties bij beslag op schepen</i>	337
29.20.4.1.	<i>Dreigend ontslag werknemers</i>	338
29.20.4.2.	<i>Maatregelen tegen vertrek schip</i>	338
29.20.4.3.	<i>Beslag schip inschrijven in kadaster</i>	338
29.20.4.4.	<i>Beslag schip betekenen aan belastingschuldige</i>	338
29.20.4.5.	<i>Beslag schip betekenen aan hypotheekhouder</i>	339
29.20.4.6.	<i>Notaris aanwijzen</i>	339
29.20.5.	<i>Wie doet de verkoop</i>	339
29.20.5.1.	<i>Verkoop door deurwaarder</i>	339
29.20.5.2.	<i>Verkoop door rechtbank</i>	339
29.20.5.3.	<i>Verkoop door notaris</i>	340

29.20.6.	<i>Aankondiging verkoop</i>	341
29.20.6.1.	<i>Verkoop buitenlands zeeschip</i>	341
29.20.6.2.	<i>Geschillen bij verkoop</i>	342
29.20.6.3.	<i>Aanplakbiljet/advertentie</i>	342
29.20.6.4.	<i>Betalen/zekerheid stellen</i>	343
29.20.6.5.	<i>Verdeling opbrengst verkoop</i>	343
29.21.	Beslag op ingeschreven schepen BDW	344
29.21.1.	<i>Vorbereiden beslag op ingeschreven schip</i>	345
29.21.1.1.	<i>Bevel tot betaling</i>	345
29.21.1.2.	<i>Verzamelen beslaggegevens</i>	346
29.21.2.	<i>Beslag op geregistreerde schepen</i>	347
29.21.2.1.	<i>Aan boord van een ingeschreven schip</i>	347
29.21.2.2.	<i>Bijstand getuigen</i>	347
29.21.2.3.	<i>Proces-verbaal</i>	347
29.21.2.4.	<i>Kiezen woonplaats</i>	38
29.21.2.5.	<i>Aanstellen bewaarder</i>	349
29.21.2.6.	<i>Beletten vertrek</i>	350
29.21.2.7.	<i>Inschrijven proces-verbaal</i>	350
29.21.3.	<i>Betekenen beslag</i>	351
29.21.4.	<i>Betekenen aan eigenaar/belastingschuldige</i>	351
29.21.5.	<i>Betekenen aan hypotheekhouder</i>	351
29.21.6.	<i>Handelingen bij executoriale verkoop</i>	351
29.21.6.1.	<i>Executoriale verkoop door notaris</i>	352
29.21.6.2.	<i>Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder</i>	352
29.21.7.	<i>Doorhalen beslag</i>	353
29.21.8.	<i>Conservatoir beslag</i>	353
30.	Lijfswang	354
30.1.	<i>Voorwaarden toepassing lijfswang</i>	354
30.2.	<i>Tegen wie is lijfswang mogelijk?</i>	355
30.3.	<i>Verzoek ministerie toepassing lijfswang</i>	355
30.4.	<i>Vonnis rechtbank toepassen lijfswang</i>	356
30.5.	<i>Uitvoering lijfswang</i>	357
30.6.	<i>Einde lijfswang</i>	357
31.	Lijfswang toepassen BDW	359
31.1.	<i>Vorbereiden bij lijfswang</i>	359
31.2.	<i>Uitvoeren vonnis</i>	359
31.2.1.	<i>Bekendmaken vonnis</i>	359
31.2.2.	<i>Aanhouden en proces-verbaal opmaken</i>	360
31.2.3.	<i>Overdragen aan Huis van Bewaring</i>	360
31.2.4.	<i>Afgeven kopieën aan belastingschuldige</i>	360
31.3.	<i>Op rechten wijzen</i>	361
31.4.	<i>Ontslaan gegijzelde</i>	361
32.	Aansprakelijkheidsbepalingen formeel	362
32.1.	<i>Aansprakelijkstelling derden</i>	362
32.1.1.	<i>Wanneer vindt aansprakelijkstelling plaats?</i>	363
32.1.2.	<i>Hoofdelijke aansprakelijkheid</i>	363
32.1.3.	<i>Niet-fiscale aansprakelijkheid</i>	363
32.1.4.	<i>Volgorde aansprakelijk stellen</i>	364
32.1.5.	<i>Aansprakelijkstelling bestuurders</i>	364
32.1.6.	<i>Aansprakelijkstelling vennoten</i>	364
32.1.7.	<i>Aansprakelijkheidsbepalingen erfgenamen/andere rechtsopvolgers</i>	364

32.1.8.	<i>Aansprakelijkheid voor rente en kosten</i>	365
32.1.9.	<i>Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete</i>	365
32.2.	<i>Beschikking aansprakelijkstelling</i>	366
32.2.1.	<i>Bekendmaken beschikking aansprakelijkstelling</i>	366
32.2.2.	<i>Vatbaarheid voor bezwaar beschikking aansprakelijkstelling</i>	367
32.2.3.	<i>Bezwaarschrift beschikking aansprakelijkstelling</i>	367
32.2.4.	<i>Vermindering aansprakelijkstelling na bezwaar</i>	367
32.2.5.	<i>Uitstel van betaling en beroep en aansprakelijkstelling</i>	367
32.2.6.	<i>Cassatievoorstel aansprakelijkstelling</i>	368
32.2.7.	<i>Informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden</i>	368
32.3.	<i>Invorderen aansprakelijkstelling</i>	368
32.3.1.	<i>Conservatoir beslag bij aansprakelijkstelling</i>	369
32.3.2.	<i>Invorderingsmogelijkheden bij aansprakelijkheid</i>	369
32.3.3.	<i>Verhaalsrechten, verrekening, uitstel en ontslag bij aansprakelijkstelling</i>	370
32.3.4.	<i>Belastingteruggaaf aansprakelijkgestelden</i>	371
31.4.	<i>Bijzondere verhaalsregelingen aansprakelijken</i>	372
32.4.1.	<i>Verhaal op andere hoofdelijke aansprakelijken</i>	372
32.4.2.	<i>Verhaal op hoofdelijke aansprakelijke bestuurders</i>	372
32.4.3.	<i>Gesubrogeerd in voorrecht Rijk</i>	373
33.	<i>Inlenersaansprakelijkheid</i>	374
33.1.	<i>Uitlener</i>	374
33.1.1.	<i>Buitenlandse uitlener</i>	375
33.2.	<i>Aansprakelijke</i>	375
33.2.1.	<i>Inlener</i>	375
33.2.2.	<i>Buitenlandse inlener</i>	375
33.2.3.	<i>Doorlener</i>	376
33.2.4.	<i>De (onder)aannemer die personeel inleent</i>	376
33.3.	<i>Waarvoor aansprakelijk?</i>	376
33.3.1.	<i>Aansprakelijkheid voor kosten en rente</i>	377
33.3.2.	<i>Aansprakelijkheid voor anoniementarief</i>	377
33.4.	<i>Voorwaarden inlening</i>	378
33.4.1.	<i>Leiding/toezicht</i>	378
33.4.2.	<i>Verschil inlenen personeel en aannemen werk</i>	378
33.5.	<i>Geen inlenersaansprakelijkheid</i>	379
33.5.1.	<i>Aansprakelijkheid bij disculpatie</i>	379
33.5.2.	<i>Aansprakelijkheid bij gemengde contracten</i>	379
33.5.3.	<i>Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes</i>	379
33.5.4.	<i>Aansprakelijkheid OB bij toepassing verleggingsregeling</i>	380
33.6.	<i>Risicobeperking</i>	380
33.6.1.	<i>Verklaring betalingsgedrag</i>	381
33.6.2.	<i>Soorten betalingsgedragverklaringen</i>	381
33.6.3.	<i>Weigering afgifte verklaring</i>	382
33.6.4.	<i>Afgifte verklaring bij naheffingsaanslag</i>	382
33.6.5.	<i>Afgifte verklaring bij bezwaar tegen naheffingsaanslag</i>	382
33.6.6.	<i>Afgifte verklaring bij ambtshalve aanslag</i>	382
33.6.7.	<i>Afgifte verklaring bij startende ondernemer</i>	382
33.6.8.	<i>Afgifte verklaring bij curator/bewindvoerder</i>	383
33.6.9.	<i>Afgifte verklaring bij zelfstandige zonder personeel</i>	383
33.7.	<i>Administratieve verplichtingen inlener</i>	383
33.8.	<i>Geblokkeerde g-rekening</i>	384

33.8.1.	<i>Risicobeperking en uitlenen in het kader van een leerlingstelsel</i>	384
33.9.	Rechtstreeks storten	385
33.10.	Volgorde aansprakelijkstelling	385
33.11.	Verhaalsrecht aansprakelijkgestelde inlener	386
34.	Ketenaansprakelijkheid	387
34.1.	Begrippen	387
34.2.	De opdrachtgever	388
34.3.	De aannemer	388
34.4.	De buitenlandse aannemer	388
34.5.	De onderaannemer	389
34.6.	Inlenende onderaannemer	389
34.7.	De eigenbouwer	389
34.7.1.	<i>Wanneer eigenbouwer</i>	390
34.7.2.	<i>Uitvoeren werk zonder opdracht van opdrachtgever</i>	390
34.7.3.	<i>Voorbeelden eigenbouwerschap</i>	390
34.7.4.	<i>Eigenbouwerschap en bedrijf</i>	391
34.7.5.	<i>Normale uitoefening bedrijf bij eigenbouwerschap</i>	391
34.7.6.	<i>Eigenbouwerschap bij volledig uitbesteed werk</i>	391
34.7.7.	<i>Eigenbouwerschap bij woningcorporaties/grondbedrijven</i>	391
34.7.8.	<i>Eigenbouwerschap bij winkelbedrijf confectiesector</i>	392
34.8.	Verkoper toekomstige zaak	392
34.9.	Koop-/verkoopovereenkomst bestaande zaak	392
34.10.	Werk van stoffelijke aard	393
34.11.	Vervaardigen kleding en daarop gerichte handelingen	394
34.12.	Werk buiten dienstbetrekking	394
34.13.	Uitvoeren werk tegen een te betalen prijs	394
34.14.	Vervoersovereenkomsten	395
34.15.	Aansprakelijkheid	395
34.15.1.	<i>Aansprakelijkheid voor kosten en rente</i>	395
34.15.2.	<i>Aansprakelijkheid voor anoniementarief</i>	395
34.16.	Ketenaansprakelijkheid	396
34.16.1.	<i>Aansprakelijkheid bij disculpatie</i>	396
34.16.2.	<i>Werk verricht op locatie onderneming</i>	397
34.16.3.	<i>Werk verricht op locatie confectieonderneming</i>	397
34.16.4.	<i>Aansprakelijkheid bij gemengde contracten</i>	397
34.16.5.	<i>Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes</i>	398
34.17.	Risicobeperking	398
34.18.	Verklaring inzake betalingsgedrag	398
34.18.1.	<i>Karakter verklaring betalingsgedrag</i>	399
34.18.2.	<i>Soorten verklaringen betalingsgedrag</i>	399
34.18.3.	<i>Weigering afgifte betalingsgedrag</i>	400
34.18.4.	<i>Afgifte verklaring bij naheffingsaanslag</i>	400
34.18.5.	<i>Afgifte verklaring bij bezwaar naheffingsaanslag</i>	400
34.18.6.	<i>Afgifte verklaring bij ambtshalve aanslag</i>	401
34.18.7.	<i>Afgifte verklaring bij startende ondernemer</i>	401
34.18.8.	<i>Afgifte verklaring bij curator/bewindvoerder</i>	401
34.18.9.	<i>Afgifte verklaring bij zelfstandige zonder personeel</i>	401
34.19.	Administratieve verplichtingen	402
34.20.	G-rekening	402
34.21.	Rechtstreeks storten	403

- 34.22. Volgorde aansprakelijkstelling 403
- 34.23. Verhaalsrecht aansprakelijke aannemer 403
- 34.24. Aansprakelijkheid in de confectiesector 404
 - 34.24.1. Opdrachtgever confectiesector 404
 - 34.24.2. Koper te vervaardigen kleding 404
 - 34.24.3. Werk in confectiesector buiten dienstbetrekking 404
 - 34.24.4. Normale uitoefening bedrijf in confectiesector 405
 - 34.24.5. Vervaardigen van kleding 405
 - 34.24.6. Opdrachtgever geen eigenbouwer 405
 - 34.24.7. Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes, rente en kosten 405
 - 34.24.8. Volgorde verhaal nog te vervaardigen kleding 405
- 34.25. Aansprakelijkheid koper vervaardigde kleding 405
 - 34.25.1. Vrijwaring door storting op g-rekening/safe-harbourregeling 406
 - 34.25.2. Disculpatie koper vervaardigde kleding 406
 - 34.25.3. Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete, rente en kosten 406
 - 34.25.4. Volgorde verhaal vervaardigde kleding 407
- 35. Bestuurdersaansprakelijkheid 408**
 - 35.1. Lichamen voor bestuurdersaansprakelijkheid 408
 - 35.1.1. Bestuurdersaansprakelijkheid bij nv, bv en open cv 409
 - 35.1.2. Bestuurdersaansprakelijkheid bij verenigingen 409
 - 35.1.3. Bestuurdersaansprakelijkheid bij stichtingen 410
 - 35.1.4. Bestuurdersaansprakelijkheid bij buitenlandse rechtspersonen 410
 - 35.1.5. Lichamen buiten toepassing 410
 - 35.2. Bestuurdersaansprakelijke belastingen, boetes, kosten en rente 410
 - 35.2.1. Bestuurdersaansprakelijke belasting 410
 - 35.2.2. Bestuurdersaansprakelijke boete, kosten en rente 411
 - 35.3. Aansprakelijke bestuurders 411
 - 35.3.1. Bestuurdersaansprakelijkheid formele bestuurder 412
 - 35.3.2. Bestuurdersaansprakelijkheid beleidsbepaler 412
 - 35.3.3. Bestuurdersaansprakelijkheid gewezen bestuurder 413
 - 35.3.4. Bestuurdersaansprakelijkheid nieuwe bestuurder 413
 - 35.3.5. Bestuurdersaansprakelijkheid moedervernootschap 413
 - 35.3.6. Bestuurdersaansprakelijkheid grootaandeelhouder 413
 - 35.3.7. Bestuurdersaansprakelijkheid commissaris 413
 - 35.3.8. Bestuurdersaansprakelijkheid procuratiehouder 414
 - 35.3.9. Bestuurdersaansprakelijkheid externe beleidsbepaler 414
 - 35.3.10. Bestuurdersaansprakelijkheid vereffenaar 414
 - 35.3.11. Bestuurdersaansprakelijkheid curator 414
 - 35.3.12. Bestuurdersaansprakelijkheid bewindvoerder 414
 - 35.3.13. Bestuurdersaansprakelijkheid besturend lichaam 414
 - 35.4. Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur 415
 - 35.4.1. Collectiviteit van bestuur 415
 - 35.4.2. Wanneer onbehoorlijk bestuur? 416
 - 35.4.3. Roekeloos/verwiltbaar handelen 416

- 35.4.4. Kennelijk onbehoorlijk bestuur in onvoorziene omstandigheden 416
- 35.4.5. Kennelijk onbehoorlijk bestuur bij parlementaire behandeling 417
- 35.4.6. Jurisprudentie kennelijk onbehoorlijk bestuur 417
- 35.4.7. Feitencomplex onbehoorlijk bestuur 418
- 35.4.8. Zwarte lonen 418
- 35.4.9. Overlaten bestuurszaken aan anderen 418
- 35.4.10. Onttrekken gelden bv/nv 419
- 35.4.11. Stelselmatig te laten afdragen belasting 419
- 35.4.12. Strafrechtelijke veroordeling 419
- 35.5. Melding betalingsonmacht bij bestuurdersaansprakelijkheid 419
 - 35.5.1. Schriftelijk melden 420
 - 35.5.2. Telefonisch melden 421
 - 35.5.3. Melden op kantoor 421
 - 35.5.4. Geen melding 421
 - 35.5.5. Personen die betalingsonmacht kunnen melden 422
 - 35.5.6. Melding betalingsonmacht in aangiftefase 422
 - 35.5.7. Melding in aangiftefase, schattingsregeling OB 422
 - 35.5.8. Melding in aangiftefase, startende ondernemer 423
 - 35.5.9. Melding in aangiftefase, geen aangifte gedaan 423
 - 35.5.10. Melden na een naheffingsaanslag 423
 - 35.5.11. Melden na een naheffingsaanslag en geen aangifte gedaan 424
 - 35.5.12. Melden tijdens surseance 424
 - 35.5.13. Melden tijdens faillissement 425
 - 35.5.14. Meldingsprocedure betalingsonmacht in twee fasen 425
 - 35.5.15. Eerste fase melding 426
 - 35.5.16. Geen tijdige melding eerste fase 426
 - 35.5.17. Onvolledige melding eerste fase 426
 - 35.5.18. Tijdige en volledige melding eerste fase 426
 - 35.5.19. Tweede fase melding 427
 - 35.5.20. Onvolledige melding tweede fase 427
 - 35.5.21. Tijdige en volledige melding tweede fase 428
 - 35.5.22. Geldigheidsduur melding betalingsonmacht 428
 - 35.5.23. Bezwaar beoordeling melding betalingsonmacht 429
 - 35.5.24. Gevolgen melding van betalingsonmacht voor heffing/invordering 429
- 35.6. Bewijslast bij bestuurdersaansprakelijkheid 429
 - 35.6.1. Bewijslast rechtsgeldige melding betalingsonmacht 429
 - 35.6.2. Bewijslast niet rechtsgeldige melding betalingsonmacht 430
 - 35.6.3. Bewijslast gewezen bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid 431
 - 35.6.4. Bewijslast nieuwe bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid 431
- 35.7. Vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling bij bestuurdersaansprakelijkheid 432
 - 35.7.1. Voorwaarden vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling 432
 - 35.7.2. Gevolgen vernietiging onverplichte rechtshandeling 433
- 35.8. Bestuurdersaansprakelijkheid erfgenamen 433
- 35.9. Verhaalsrecht bestuurdersaansprakelijke 433
- 35.10. Uitbreiding aansprakelijkheid 434

35.10.1.	<i>Bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijkheidsschuld</i>	434
35.10.2.	<i>Voorbeeld melding betalingsonmacht</i>	435
35.10.3.	<i>Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur</i>	435
35.10.4.	<i>Verplichte volgorde aansprakelijkstelling fiscale eenheid omzetbelasting</i>	436
35.10.5.	<i>Overgangsrecht bij aansprakelijkstelling voor aansprakelijkheidsschuld</i>	436
36.	Aansprakelijkheidsbepalingen overig	438
36.1	Aansprakelijkheid voor rijksbelastingen	439
36.1.1.	<i>Aansprakelijkheid bij maatschap</i>	440
36.1.2.	<i>Aansprakelijkheid bij Vof</i>	440
36.1.3.	<i>Aansprakelijkheid bij commanditaire vennootschap</i>	441
36.1.4.	<i>Aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechts bevoegd</i>	441
36.1.5.	<i>Aansprakelijkheid maten, vennoten en bestuurders van onbevoegde rechtspersonen</i>	441
36.1.6.	<i>Aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam</i>	442
36.1.7.	<i>Aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam</i>	443
36.2.	Aansprakelijkheid bestuurders VPB	444
36.2.1.	<i>Niet toegestane handelingen bij aansprakelijkheid VPB</i>	444
36.2.2.	<i>Aansprakelijke bestuurder VPB</i>	444
36.2.3.	<i>Disculpatie bij VPB</i>	445
36.3.	Aansprakelijkheid niet in Nederland wonenden	445
36.3.1.	<i>Hoofdelijke aansprakelijkheid buitenlandse inhoudingsplichtige, ondernemer, aannemer, opdrachtgever of koper</i>	446
36.3.2.	<i>Hoofdelijke aansprakelijkheid artiest, beroepssporter of buitenlands gezelschap</i>	446
36.3.3.	<i>Disculpatie aansprakelijkheid niet-ingezetene</i>	4347
36.3.4.	<i>Samenloop artikel 33 en 37 Invorderingswet 1990</i>	447
36.4.	Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden belasting	448
36.4.1.	<i>Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden loonheffing</i>	448
36.4.2.	<i>Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden kansspelbelasting</i>	449
36.4.3.	<i>Disculpatie aansprakelijkheid LB en kansspelbelasting</i>	449
36.5.	Aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting	449
36.6.	Aansprakelijkheid vervreemders van aandelen	450
36.7.	Aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland	451
36.8.	Aansprakelijkheid overdrachtsbelasting	451
36.8.1.	<i>Aansprakelijkheid notaris</i>	452
36.8.2.	<i>Aansprakelijkheid bij economisch eigendom</i>	452
36.9.	Aansprakelijkheid niet-ondernemer voor OB	453
36.10.	Aansprakelijkheid leveranciers onroerende zaken voor OB	453
36.11.	Aansprakelijkheid OB bij carrouselfraude	454
36.11.1.	<i>Aansprakelijken OB bij carrouselfraude</i>	454
36.11.2.	<i>Risicogoederen bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude</i>	455
36.11.3.	<i>Bewijslast ontvanger bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude</i>	456

- 36.11.4. *Disculpatie voor aansprakelijkheid bij carrouselfraude* 457
- 36.12. Aansprakelijkheid fiscale eenheid OB 457
 - 36.12.1. *Aansprakelijkheid onderdelen fiscale eenheid OB* 457
 - 36.12.2. *Vermindering/teruggaaf aan fiscale eenheid OB* 458
- 36.13. Aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting 458
 - 36.13.1. *Verpakkingenbelasting aansprakelijkheid concern* 458
 - 36.13.2. *Verpakkingenbelasting artikel 43 van overeenkomstige toepassing* 459
- 36.14. Aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting 459
 - 36.14.1. *Aansprakelijkheid kind voor aan ouders toegerekende inkomensbestanddelen* 460
 - 36.14.2. *Aansprakelijkheid voor inkomensbestanddelen toegerekend aan echtgenoot/partner* 460
- 36.15. Aansprakelijkheid verzekeraar lijfrente 461
- 36.16. Aansprakelijkheid pensioenverzekeraar 462
- 36.17. Aansprakelijkheid verzekeraar kapitaal eigen woning 463
- 36.18. Aansprakelijkheid voor successie- en schenkingsrecht 464
 - 36.18.1. *Aansprakelijkheid erfgenamen (successierecht)* 464
 - 36.18.2. *Aansprakelijkheid erfgenamen voor recht van overgang* 465
 - 36.18.3. *Aansprakelijkheid schenker (schenkingsrecht)* 466
- 36.19. Aansprakelijkheid executeur (successierecht) 466
- 36.20. Beperken aansprakelijkheid erfgenamen 467
 - 36.20.1. *Aansprakelijkheid erfgenamen voor navordering/naheffing* 467
 - 36.20.2. *Aansprakelijkheid erfgenamen voor aansprakelijkheidsschuld erflater* 468
- 36.21. Civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen 468
- 37. Uitstel van betaling algemeen 470**
 - 37.1. Verzoek om uitstel van betaling 471
 - 37.1.1. *Verzoek om uitstel ambtshalve aanslag* 471
 - 37.1.2. *Uitstel van betaling van zeer grote bedragen* 471
 - 37.1.3. *Beslissen bij beschikking* 472
 - 37.1.4. *Toewijzen verzoek uitstel van betaling* 472
 - 37.1.5. *Afwijzen verzoek uitstel van betaling* 472
 - 37.1.6. *Beëindigen of intrekken* 473
 - 37.1.7. *Invordering aanvangen/inzetten* 474
 - 37.2. Voorwaarden voor uitstel van betaling 474
 - 37.2.1. *Zekerheid* 474
 - 37.3. Invorderingsmaatregelen tijdens behandeling verzoek 475
 - 37.4. Uitstel bij invorderingsopdrachten van derden 476
 - 37.5. Uitstel na verzoekschrift of klacht 476
- 38. Uitstel bij bezwaar en beroep 477**
 - 38.1. Verzoek om uitstel van betaling 477
 - 38.1.1. *Uitstel niet bestreden bedrag* 477
 - 38.2. Bezwaarschrift 478
 - 38.2.1. *Geen uitstel van betaling* 478
 - 38.2.2. *Motivering bezwaarschrift* 478

38.2.3.	<i>Tijdig indienen bezwaarschrift</i>	479
38.2.4.	<i>Uitstel na bezwaar WOZ-beschikking</i>	479
38.2.5.	<i>Einde uitstel</i>	479
38.3.	Bezwaar bestuurlijke boete	480
38.4.	Zekerheid voor betwiste schuld	480
38.5.	Onherroepelijke maatregelen voor betwiste belastingschuld	480
38.6.	Verrekening bestreden bedrag	481
39.	Uitstel betaling bij uitbetaling bedrag	482
39.1.	Uitstel bij betaling binnen afzienbare tijd	482
39.2.	Verrekening uit te betalen bedragen	483
39.3.	Uitbetaling ondanks verleend uitstel	483
39.4.	Volledigheid verzoek om uitstel	483
39.5.	Motivering verzoek om uitstel	483
39.6.	Beslissing op verzoek om uitstel	484
39.7.	Einde uitstel	484
40.	Uitstel bij betalingsproblemen	485
40.1.	Verzoek om uitstel	485
40.1.1.	<i>Beoordelen verzoek om uitstel</i>	496
40.1.2.	<i>Betalingsgedrag</i>	486
40.1.3.	<i>Verzoek om uitstel voorlopige aanslag</i>	486
40.2.	Geen betalingsregeling	487
40.3.	Uitstelbeleid ondernemers	487
40.3.1.	<i>(Ex)-ondernemers</i>	488
40.3.2.	<i>Voorwaarden betalingsregeling ondernemers</i>	488
40.3.3.	<i>Looptijd betalingsregeling ondernemers</i>	488
40.3.4.	<i>Betalingscapaciteit ondernemers</i>	489
40.3.5.	<i>Bijstelling/intrekking betalingsregeling ondernemers</i>	489
40.4.	Uitstelbeleid particulieren	489
40.5.	Verzoek om uitstel van betaling beoordelen op kwietschelding	490
40.5.1.	<i>Particulieren</i>	490
40.5.2.	<i>Kortlopend uitstel particulieren</i>	490
40.5.3.	<i>Voorwaarden betalingsregeling particulieren</i>	491
40.5.4.	<i>Looptijd betalingsregeling particulieren</i>	491
40.5.5.	<i>Regelingen langer dan 1 jaar</i>	491
40.5.6.	<i>Particulier vermogen</i>	492
40.5.7.	<i>Betalingscapaciteit particulieren</i>	492
40.5.8.	<i>Bijzondere uitgaven particulieren</i>	493
40.5.9.	<i>Eigen regelingsvoorstel belastingschuldige</i>	493
40.5.10.	<i>Bijstellen/intrekken betalingsregeling particulieren</i>	493
40.6.	Geen verrekening tijdens betalingsregeling	493
40.7.	Verzoek uitstel na bezwaar of beroep	494
40.8.	Verzoek om uitstel van betaling na aankondiging verkoop	494
40.9.	Beslissing op verzoek om uitstel	494
40.10.	Tijdstip periodieke betalingen	494
41.	Uitstel bij betalingsproblemen/tijdelijke versoepeling invorderingsbeleid	495
41.1.	Maatregel 1 Uitstelbeleid voor ondernemers	495
41.1.1.	<i>Procedures met betrekking tot het uitstelbeleid voor ondernemers MKB</i>	496
41.1.2.	<i>Procedures met betrekking tot het uitstelbeleid voor ondernemers MGO/ZGO</i>	497

- 41.2. Maatregel 2 Opschorten executiedatum bij beslag ten laste van ondernemers 497
 - 41.2.1. *Procedures met betrekking tot het opschorten van de executiedatum voor ondernemers MKB* 497
 - 41.2.2. *Procedures met betrekking tot het opschorten van de executiedatum voor ondernemers MGO/ZGO* 497
- 41.3. Vermindering/vernietiging van boetes, dan wel het niet opleggen van boetes bij uitstel voor lopende verplichtingen 498
- 41.4. Bewaking van eenheid van beleid en uitvoering 498
- 42. Uitstel van betaling van conserverende aanslagen 500**
 - 42.1. Aanslagen IB 500
 - 42.1.1. *Eigen regels voor conserverende aanslag IB* 500
 - 42.1.2. *Staking door overheidsingrijpen* 503
 - 42.1.3. *Pensioen en lijfrente* 504
 - 42.1.4. *Kapitaalverzekering eigen woning* 506
 - 42.1.5. *Inkomen uit aanmerkelijk belang* 507
 - 42.1.6. *Staking door overlijden* 509
 - 42.2. Uitstel gewone aanslag IB 510
 - 42.2.1. *Eigen regels voor gewone aanslag IB* 511
 - 42.2.2. *Aanmerkelijk belang familie* 512
 - 42.2.3. *Einde terbeschikkingstelling* 514
 - 42.2.4. *Overbrengen ondernemerswoning naar privévermogen* 516
 - 42.2.5. *Geldloze overdracht onderneming* 517
 - 42.3. Uitstel aanslagen successie- en schenkingsrecht 519
 - 42.3.1. *Eigen regels bij bedrijfsopvolging* 520
 - 42.3.2. *Onbelaste waarde* 521
 - 42.3.3. *Belaste waarde* 522
 - 42.3.4. *Overbedelingsvordering* 522
- 43. Voorrangsbepalingen 524**
 - 43.1. Voorrangsbepaling hypotheek 524
 - 43.2. Voorrangsbepaling pand 525
 - 43.3. Voorrangsbepaling voorrecht 525
 - 43.4. Rangorde fiscaal voorrecht 525
 - 43.5. Voor welke middelen 526
 - 43.6. Fiscaal voorrecht pand 526
 - 43.6.1. *Bezitloos verpande zaken* 527
 - 43.7. Tijdsduur fiscaal voorrecht 527
 - 43.8. Afzien van fiscaal voorrecht 528
- 44. Zekerheid 529**
 - 44.1. Wanneer zekerheid stellen? 529
 - 44.1.1. *Zekerheid bij uitstel conserverende belastingaanslag* 530
 - 44.2. Zekerheid bij vergunning BPM per tijdvak 530
 - 44.2.1. *Zekerheidsbedrag* 531
 - 44.2.2. *Zekerheidsvorm* 531
 - 44.2.3. *Einde zekerheid* 531
 - 44.3. Vergunning aan fiscaal vertegenwoordiger 531
 - 44.3.1. *Zekerheidsbedrag- en vorm* 532
 - 44.3.2. *Einde zekerheid* 532
 - 44.4. Borgstelling 532
 - 44.4.1. *Borgstelling door natuurlijk persoon* 532
 - 44.4.2. *Uitwinnen borgstelling* 533
 - 44.5. Bankgarantie 533

44.5.1.	<i>Beslaggarantie</i>	533
44.5.2.	<i>Uitwinnen bankgarantie</i>	534
44.6.	Hypotheekrecht	534
44.6.1.	<i>Hypotheekrecht vestigen</i>	534
44.6.2.	<i>Hypotheekrecht uitwinnen</i>	535
44.7.	Pandrecht	535
44.7.1.	<i>Vuistpand vestigen</i>	536
44.7.2.	<i>Bezitloos pandrecht</i>	536
44.7.3.	<i>Roerende zaken uitwinnen</i>	537
44.7.4.	<i>Vestigen openbaar pandrecht op vordering op naam</i>	537
44.7.5.	<i>Vestigen stil pandrecht op vorderingen op naam</i>	538
44.7.6.	<i>Vestigen pandrecht op aandelen</i>	538
44.7.7.	<i>Uitwinnen pandrecht op aandelen</i>	539
44.8.	Geld als zekerheid	539
44.9.	Wijzigen en opheffen van zekerheid	539
45.	Kwijtschelding algemeen	540
45.1.	Soort belastingschuldige	540
45.1.1.	<i>Kwijtschelding particulieren</i>	541
45.1.2.	<i>Kwijtschelding ondernemers</i>	541
45.2.	Ontslag van betalingsverplichting	542
45.2.1.	<i>Ontslag van betalingsverplichting aansprakelijkgestelden</i>	542
45.2.2.	<i>Ontslag van betalingsverplichting erfgenamen</i>	542
45.3.	Niet kwijtgescholden middelen	543
45.4.	Kwijtschelding betaalde aanslagen	543
45.5.	Vormvereisten verzoek om kwijtschelding	544
45.6.	Geen invorderingsmaatregelen	544
45.7.	Geen kwijtschelding	545
45.7.1.	<i>Verzoek om kwijtschelding voorlopige aanslag</i>	547
45.7.2.	<i>Verwijtbaar onjuiste aangifte</i>	548
45.8.	Beslissen op verzoek om kwijtschelding	548
45.8.1.	<i>Verzoek om kwijtschelding af- of toewijzen</i>	549
45.9.	Vermindering aanslag na kwijtschelding	550
45.10.	Voortzetten invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding	550
46.	Kwijtschelding particulieren	551
46.1.	Voor welke middelen	551
46.2.	Gehele of gedeeltelijke kwijtschelding	552
46.3.	Kwijtschelding particulier vermogen	552
46.3.1.	<i>Kwijtschelding bij een gezamenlijke huishouding</i>	553
46.3.2.	<i>Kwijtschelding bij vermogen kinderen</i>	553
46.4.	Bepalen vermogen	553
46.4.1.	<i>Inboedel</i>	554
46.4.2.	<i>Auto</i>	554
46.4.3.	<i>Auto onmisbaar</i>	554
46.4.4.	<i>Bank- of girosaldo</i>	555
46.4.5.	<i>Eigen woning</i>	556
46.4.6.	<i>Eigen woning ouderen</i>	556
46.4.7.	<i>Vermogen ouderen</i>	557
46.4.8.	<i>Uitvaartvoorzieningen</i>	557
46.4.9.	<i>Beroepsvermogen Wikker</i>	557
46.5.	Betalingscapaciteit	558
46.5.1.	<i>Uitvoeringstolerantie</i>	558
46.5.2.	<i>Betalingscapaciteit berekenen</i>	558

46.6.	Netto besteedbaar inkomen	559
46.6.1.	<i>Inkomsten partner</i>	561
46.6.2.	<i>Inkomsten inwonende</i>	561
46.6.3.	<i>Vakantiegeld</i>	561
46.6.4.	<i>Studiefinanciering</i>	562
46.6.5.	<i>Bijzondere bijstand</i>	562
46.6.6.	<i>Persoonsgebonden budget</i>	563
46.6.7.	<i>Vergoedingen stimulering arbeid</i>	563
46.6.8.	<i>(Onder)verhuur/kostgangers</i>	563
46.6.9.	<i>Inkomsten Wikkers</i>	564
46.7.	Aftrekbare uitgaven	564
46.7.1.	<i>Betaling op belastingschuld</i>	564
46.7.2.	<i>Huur/hypotheekrente/erfpacht</i>	565
46.7.3.	<i>Netto-woonlasten</i>	566
46.7.4.	<i>Ziektekosten/zorgverzekering</i>	567
46.7.5.	<i>Onderhoudsverplichtingen</i>	567
46.7.6.	<i>Aflossing op leningen</i>	567
46.7.7.	<i>Betaling andere schuldeisers</i>	567
46.8.	Normbedrag levensonderhoud	568
46.8.1.	<i>Soorten huishoudens</i>	568
46.8.2.	<i>Voorbeelden toepassing normbedrag</i>	569
46.8.3.	<i>Kwijtschelding bij verblijf in een inrichting</i>	570
46.8.4.	<i>Kwijtschelding bij verblijf in het buitenland</i>	570
46.8.5.	<i>Kwijtschelding voor onderhoud gezin in het buitenland</i>	570
46.9.	Geen kwijtschelding maar ook geen invorderingsmaatregelen	571
46.9.1.	<i>Voorwaarden geen invordering</i>	571
46.9.2.	<i>Geen invordering bij buitenlandse belastingschuld</i>	572
47.	Kwijtschelding ondernemers	574
47.1.	Zakelijke belastingschuld	575
47.2.	Persoonlijke belastingschuld	575
47.3.	Geen eenzijdige tegemoetkoming	576
47.3.1.	<i>Bestuurlijke boete/kosten/interest bij verzoek om sanering</i>	577
47.4.	Voorwaarden deelname saneringsakkoord	577
47.4.1.	<i>Begrip belastingschuld</i>	578
47.4.2.	<i>Aangeboden bedrag substantieel</i>	578
47.4.3.	<i>Dubbel percentage fiscus</i>	578
47.4.4.	<i>Nakomen verplichtingen tijdens behandeling verzoek</i>	579
47.4.5.	<i>Reëel perspectief voortbestaan onderneming</i>	579
47.4.6.	<i>Voldoening desinvesteringsbijtelling</i>	580
47.5.	Bevoorrechte schuldeisers	581
47.6.	Sanering en belastingteruggave	581
47.7.	Sanering een aansprakelijkheid derden	582
47.8.	Beslissen op saneringsverzoek	583
47.8.1.	<i>Verzoek toewijzen</i>	584
47.8.2.	<i>Verzoek afwijzen</i>	585
48.	Kwijtschelding van conserverende aanslagen	586
48.1.	Kwijtschelding IB voor pensioen- en lijfrente	586
48.2.	Kwijtschelding IB voor winst uit aanmerkelijk belang	586
48.2.1.	<i>Kwijtschelding voor aandeelwinst of winstbewijs</i>	587
48.2.2.	<i>Voorwaarden kwijtschelding</i>	588
48.2.3.	<i>Beslissing/bezwaar/beroep bij kwijtschelding</i>	588

49. WSNP 589

- 49.1. Bereiken akkoord schuldeisers 590
- 49.2. Op wie van toepassing? 590
- 49.3. Definitieve schuldsaneringsregeling 591
- 49.4. Uitgesproken vonnis 592
- 49.5. Gevolgen voor de ontvanger 593
 - 49.5.1. *Vervallen beslagen* 593
 - 49.5.2. *Dadelijk/ineens invorderbare aanslag* 594
 - 49.5.3. *Gijzeling* 594
 - 49.5.4. *Bodemzaken* 594
 - 49.5.5. *Bezitloos pandrecht* 594
 - 49.5.6. *Boedelschulden* 595
 - 49.5.7. *Uit te betalen bedragen* 596
 - 49.5.8. *Rente* 596
- 49.6. Handelingsbevoegdheid schuldenaar 597
- 49.7. Soorten schulden 597
- 49.8. Soorten schuldeisers 598
- 49.9. Afkoelingsperiode 599
- 49.10. Voortzetting onderneming na schuldsaneringsregeling 599
- 49.11. Verificatievergadering 599
- 49.12. Rechter/commissaris/bewindvoerder 600
- 49.13. Situatie na beëindiging schuldsanering 601
 - 49.13.1. *Gewone beëindiging schuldsanering* 601
 - 49.13.2. *Vereenvoudigde afwikkeling schuldsanering* 602
 - 49.13.3. *Tussentijdse beëindiging schuldsanering* 603
 - 49.13.4. *Beëindiging met schone lei* 605
- 49.14. (Buiten)gerechtelijk akkoord 606
 - 49.14.1. *Standpunt ontvanger* 607
 - 49.14.2. *Invorderingsmaatregelen* 608
 - 49.14.3. *Tweemaal aanbieden akkoord* 609
 - 49.14.4. *Bepalingen voor aannemen akkoord* 609
 - 49.14.5. *Vervallen ontwerpakkoord* 610
 - 49.14.6. *Beoordeling akkoord* 611
 - 49.14.7. *Verschil tussen WSNP en gewone
kwijtschelding* 612
 - 49.14.8. *Gegevens schuldsaneringsakkoord* 614
 - 49.14.9. *Omvang belastingschuld* 614
 - 49.14.10. *Uitgangspunten schuldsaneringsakkoord* 615
 - 49.14.11. *Beslissing op schuldsaneringsakkoord* 615
 - 49.14.12. *Gevolgen schuldsaneringsakkoord* 616
 - 49.14.13. *Bewaken beschikking* 617
- 49.15. Schuldsaneringsregeling 617
- 49.16. Vereffenen boedel 619

50. MSNP 621

- 50.1. Afschrift stabilisatie-overeenkomst 621
- 50.2. Voorwaarden MSNP 622
 - 50.2.1. *Gedragscode Schuldregeling NVVK* 623
 - 50.2.2. *Titel 1. ALGEMENE BEPALINGEN* 623
 - 50.2.3. *Titel 2. DOELGROEP EN AANVRAAG* 624
 - 50.2.4. *Titel 3. BEOORDELING AANVRAAG* 625
 - 50.2.5. *Titel 4. VERPLICHTING SCHULDREGELENDE
INSTELLING* 625
 - 50.2.6. *Titel 5. PROCES VAN SCHULDREGELING* 626
 - 50.2.7. *Titel 6. UITKOMST VAN HET PROCES VAN
SCHULDREGELING* 626

50.2.8.	<i>Titel 7. HERCONTROLE EN BETALING</i>	627
50.2.9.	<i>TITEL 8. VERGOEDINGEN</i>	628
50.2.10.	<i>Titel 9. REGISTRATIE</i>	628
50.2.11.	<i>Titel 10. KLACHTEN</i>	629
50.2.12.	<i>Titel 11. GEBONDENHEID GEDRAGSCODE</i>	629
50.2.13.	<i>Ledenregister Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet 2004</i>	629
50.2.14.	<i>Richtlijnen Recofa</i>	629
50.3.	Verlenen uitstel	644
50.4.	Nieuwe belastingschuld	645
50.5.	Verrekening	645
50.6.	Tussentijds beëindigen van uitstel	645
50.7.	Akkoord na afloop uitstel	646
51.	Verjaring	647
51.1.	Stuiting	647
51.2.	Schorsing	648
51.2.1.	<i>Schorsing verjaring door uitstel</i>	649
51.2.2.	<i>Schorsing verjaring door rechtsgeding</i>	649
51.2.3.	<i>Schorsing, verjaring door surseance van betaling, faillissement of WSNP</i>	650
51.3.	Aansprakelijkstelling	650
52.	Faillissement en surseance	651
52.1.	Faillissement bij EG-Insolventieverordening	653
52.2.	Uitgesproken faillissement	654
52.3.	Verzet bij faillissement	654
52.4.	Faillietverklaring	654
52.4.1.	<i>Faillissement en echtgenoot/partner</i>	655
52.4.2.	<i>Faillissement bij vennootschap onder firma</i>	656
52.4.3.	<i>Faillissement bij maatschap</i>	656
52.4.4.	<i>Faillissement bij commanditaire vennootschap</i>	656
52.5.	Melding betalingsonmacht bij faillissement	656
52.6.	Schuldeisers bij faillissement	657
52.6.1.	<i>Rententor bij faillissement</i>	657
52.6.2.	<i>Separatist bij faillissement</i>	658
52.6.3.	<i>Boedelschuldeiser bij faillissement</i>	658
52.6.4.	<i>Preferente schuldeiser bij faillissement</i>	658
52.6.5.	<i>Concurrente schuldeiser bij faillissement</i>	658
52.6.6.	<i>Commissie van schuldeisers bij faillissement</i>	659
52.6.7.	<i>Personeel van de failliet</i>	659
52.7.	Aanvragers van het faillissement	659
52.8.	Aanvragen van faillissement door de ontvanger	660
52.8.1.	<i>Ontbinding van een rechtspersoon bij faillissement</i>	660
52.8.2.	<i>Beoordeling aanvraag faillissement</i>	661
52.8.3.	<i>Toestemming van het ministerie bij faillissement</i>	662
52.9.	Verlies beheer en beschikking bij faillissement	663
52.10.	Curator bij faillissement	664
52.10.1.	<i>Taken curator bij faillissement</i>	664
52.10.2.	<i>Bevoegheden curator bij faillissement</i>	664
52.10.3.	<i>Voortzetting van een bedrijf na faillissement</i>	666
52.11.	Rechter-commissaris bij faillissement	666
52.12.	Gevolgen afkoelingsperiode bij faillissement	667
52.13.	Direct handelen ontvanger bij faillissement	668
52.13.1.	<i>G-rekening en stortingen bij faillissement</i>	669
52.13.2.	<i>Materiële belastingschuld bij faillissement</i>	669

52.13.3.	<i>Bodembeslag bij faillissement</i>	670
52.13.4.	<i>Aansprakelijk stellen bij faillissement</i>	670
52.13.5.	<i>Borgstelling bij faillissement</i>	672
52.14.	<i>Bezitloos verpande zaken/pandrecht bij faillissement</i>	672
52.14.1.	<i>Berekening omslag algemene faillissementskosten</i>	673
52.14.2.	<i>De Faberformules</i>	675
52.15.	<i>Handelingen tijdens een faillissement</i>	677
52.15.1.	<i>Belastingenschuld en derden bij faillissement</i>	677
52.15.2.	<i>Oninbaar lijden bij faillissement</i>	678
52.15.3.	<i>Zaken van derden bij faillissement</i>	678
52.15.4.	<i>Boedelschulden bij faillissement</i>	678
52.15.5.	<i>Spaarfaillissement</i>	679
52.16.	<i>Heffingstechnische onderwerpen bij faillissement</i>	679
52.16.1.	<i>Desinvestering of bijtelling bij faillissement</i>	680
52.16.2.	<i>Verliescompensatie bij faillissement</i>	680
52.16.3.	<i>Kwijtscheldingswinst bij faillissement</i>	680
52.16.4.	<i>Vennootschapsbelasting bij faillissement</i>	681
52.16.5.	<i>Aanslag artikel 29 lid 2 Wet OB bij faillissement</i>	681
52.16.6.	<i>Verkoop onroerende zaak bij faillissement</i>	681
52.16.7.	<i>Omzetbelasting verpande zaak bij faillissement</i>	682
52.16.8.	<i>Loonheffing bij faillissement</i>	682
52.17.	<i>Wijzigen openstaand bedrag bij faillissement</i>	683
52.18.	<i>Proceskostengarantie bij faillissement</i>	684
52.18.1.	<i>Criteria aanvraag verzoek garantstelling</i>	684
52.18.2.	<i>Beslissing verzoek garantstelling bij faillissement</i>	685
52.18.3.	<i>Verlenen garantie bij faillissement</i>	685
52.18.4.	<i>Uitbetaling garantie bij faillissement</i>	685
52.19.	<i>Einde faillissement/surseance</i>	686
52.19.1.	<i>Verificatievergadering bij faillissement</i>	686
52.19.2.	<i>Homologatie akkoord bij faillissement</i>	687
52.19.3.	<i>(Slot)uitdelingslijst bij faillissement</i>	689
52.19.4.	<i>Opheffing bij faillissement</i>	689
52.19.5.	<i>Vereffening bij faillissement</i>	690
52.19.6.	<i>Vernietiging bij faillissement</i>	690
52.19.7.	<i>Bedrag voor ontvanger bij faillissement</i>	690
52.19.8.	<i>Einde faillissement en herleving beslag</i>	691
52.19.9.	<i>Voortzetten invordering na faillissement</i>	691
52.19.10.	<i>Kwijtschelding en oninbaar lijden bij faillissement</i>	692
52.19.11.	<i>Competentie bij faillissement</i>	692
52.20.	<i>Afkoelingsperiode surseance</i>	692
52.21.	<i>Meldingsplicht surseance</i>	693
52.22.	<i>Verschil surseance faillissement</i>	693
52.23.	<i>Fasen surseance</i>	694
52.23.1.	<i>Voorlopige surseance</i>	694
52.23.2.	<i>Definitieve surseance</i>	694
52.23.3.	<i>Weigering bij surseance</i>	695
52.24.	<i>G-rekening en surseance</i>	695
52.25.	<i>Rechtstreekse storting surseance</i>	695
52.26.	<i>Eigenmachtig optreden van de schuldenaar bij surseance</i>	695
52.27.	<i>Surseance concurrente schuldeisers</i>	696
52.28.	<i>Beslag en surseance</i>	696

52.29.	Procedures en surseance	697
52.30.	Einde surseance	697
52.30.1.	<i>Intrekking surseance</i>	697
52.31.	Akkoord surseance	697
52.31.1.	<i>Verschil akkoord faillissement/surseance</i>	698
52.31.2.	<i>Verificatie surseance</i>	698
52.31.3.	<i>Vorderingen bij surseance</i>	698
52.31.4.	<i>Stemmen over surseance akkoord</i>	698
52.31.5.	<i>Homologatie bij surseanceakkoord</i>	699
52.32.	Faillissement na surseance	699
53.	Faillissement, surseance en WSNP BDW	700
53.1.	Faillissement	700
53.1.1.	<i>Opheffen of beëindigen faillissement</i>	700
53.2.	Surseance van betaling	701
53.2.1.	<i>Afkoelingsperiode bij surseance van betaling</i>	701
53.3.	Wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (WSNP)	701
54.	Faillissementsfraude	702
54.1.	Faillissementsfraude - eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk	703
54.1.1.	<i>Eenvoudige bankbreuk bij natuurlijke personen</i>	704
54.1.2.	<i>Eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen</i>	704
54.1.3.	<i>Bedrieglijke bankbreuk bij natuurlijke personen en rechtspersonen</i>	705
54.1.4.	<i>Faillissementsfraude en handelingen van derden ten nadele van crediteuren</i>	707
54.1.5.	<i>Andere vormen van fraude bij faillissement, zoals flessentrekkerij</i>	707
54.2.	Signalen voor faillissementsfraude	707
54.2.1.	<i>Faillissementsfraude en onregelmatigheden met betrekking tot de boedel</i>	708
54.2.2.	<i>Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen</i>	709
54.2.3.	<i>Faillissementsfraude en boekenonderzoek</i>	711
54.3.	Doorstart van een failliete onderneming	714
54.4.	Inlichtingenplicht failliet versus zwijgplicht	717
54.5.	Faillissementsfraude - hoe bijdragen aan bestrijding?	715
54.6.	Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen vóór faillissement?	716
54.7.	Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen tijdens en na faillissement?	716
54.8.	Vergoedingsregeling doen van aangifte faillissementsfraude	717
54.8.1.	<i>Vergoedingsregeling</i>	718
54.8.2.	<i>Contactgegevens</i>	718
54.8.3.	<i>Schema ontoereikende boedel</i>	719
54.8.4.	<i>Formulier voor vergoeding voor het doen van aangifte faillissementsfraude</i>	721
55.	Boedelschuld	723
55.1.	Boedelschuld en motorrijtuigenbelasting	724
55.1.1.	<i>Motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum</i>	725
55.1.2.	<i>Post-faillimentschuld</i>	725
56.	Paspoortsignalering	727
56.1.	Passieve paspoortsignalering	728
56.2.	Actieve paspoortsignalering	728

56.3.	Soorten reisdocumenten	729
56.4.	Voorwaarden paspoortsignalering	729
56.4.1.	<i>Nalatigheid</i>	729
56.4.2.	<i>Vermoeden onttrekking bij verblijf in buitenland</i>	730
56.4.3.	<i>Vermoeden onttrekking en vertrek uit Nederland</i>	730
56.5.	Minimumbedrag paspoortsignalering	731
56.5.1.	<i>Schuldsoorten paspoortsignalering</i>	731
56.5.2.	<i>Geen paspoortsignalering</i>	731
56.6.	Paspoortsignalering aansprakelijkgestelden	732
56.7.	Indienen verzoek paspoortsignalering	732
56.7.1.	<i>Gegevens verzoek</i>	732
56.7.2.	<i>Bijlagen verzoek</i>	733
56.7.3.	<i>Beoordelen verzoek</i>	734
56.8.	Bewaken voortgang paspoortsignalering	734
56.8.1.	<i>Wijziging gegevens</i>	734
56.8.2.	<i>Handhaven na twee jaar</i>	735
56.8.3.	<i>Intrekken na twee jaar</i>	735
56.8.4.	<i>Niet-oninbaar lijden</i>	735
56.8.5.	<i>Verjaring belastingschuld</i>	735
56.8.6.	<i>Contact andere instanties</i>	735
56.9.	Afhandeling paspoortaanvraag	736
56.9.1.	<i>Geen reactie paspoorthouder</i>	736
56.9.2.	<i>Persoonlijke situatie</i>	737
56.10.	Bezwaar tegen weigering afgifte paspoort	737
56.11.	Overleg met ministerie in bijzondere gevallen	737
57.	Buitenlandse invordering belastingschuld	738
57.1.	Bijstand bij invordering in een andere staat	739
57.2.	Samenloop internationale regelingen	739
57.3.	Betrokken instanties	740
57.3.1.	<i>FIOD-ECD/kantoor Amsterdam, team Internationaal</i>	740
57.3.2.	<i>Belastingdienst/Douane</i>	741
57.3.3.	<i>Instanties voor premies</i>	741
57.3.4.	<i>Overleg ministerie bij verzoek aan een andere staat</i>	741
57.4.	Aansprakelijkheid	742
57.5.	Aansprakelijkheid erfgenamen	742
57.6.	Minimum bedrag buitenlandse invordering	742
57.7.	Buitenlandse invordering bij faillissement	743
57.7.1.	<i>Verhaal in EU-lidstaat</i>	744
57.7.2.	<i>Faillissement in EU-lidstaat</i>	744
57.7.3.	<i>Verhaal in niet-EU-lidstaat</i>	744
57.8.	Faillissement aanvragen in Nederland	745
57.9.	Buitenlandse invordering bij WSNP	745
57.9.1.	<i>WSNP en bijstandsverzoek aan andere staat</i>	745
57.9.2.	<i>WSNP en bijstandsverzoek van een andere staat</i>	746
57.10.	Verzoek notificatie aan een andere staat	746
57.11.	Verzoek notificatie van een andere staat	747
57.12.	Verzoek inlichtingen aan een andere staat	747
57.12.1.	<i>Geheimhouding/rechtsbescherming van de ontvangen inlichtingen</i>	747
57.12.2.	<i>Wanneer verzoek inlichtingen</i>	748
57.13.	Verzoek inlichtingen van een andere staat	748
57.13.1.	<i>Geen verstrekking van inlichtingen</i>	748
57.14.	Verzoek conservatoire maatregelen aan een andere staat	749
57.15.	Verzoek conservatoire maatregelen van een andere staat	749
57.16.	Voorwaarden verzoek aan andere staat	749

57.16.1.	<i>Bezwaar en beroep bij buitenlandse invordering</i>	750
57.16.2.	<i>Verzoek om kwijtschelding bij buitenlandse invordering</i>	750
57.16.3.	<i>Uitstel betaling bij buitenlandse invordering</i>	750
57.17.	<i>Bepalingen verzoek andere staat</i>	751
57.17.1.	<i>Dwangbevel bij buitenlandse invordering</i>	752
57.17.2.	<i>Vervolgingskosten bij buitenlandse invordering</i>	752
57.17.3.	<i>Buitenlandse belastingschuld niet bevoorrecht</i>	753
57.17.4.	<i>Bezwaar en verzet bij buitenlandse belastingschuld</i>	753
57.17.5.	<i>Schorsing invordering buitenlandse belastingschuld</i>	753
57.17.6.	<i>Uitstel betaling van buitenlandse belastingschuld</i>	754
57.17.7.	<i>Kwijtschelding van buitenlandse belastingschuld</i>	754
57.17.8.	<i>Geen verdere invorderingsmaatregelen treffen bij buitenlandse belastingschuld</i>	754
57.17.9.	<i>Inhoud toezegging</i>	755
57.17.10.	<i>Verjaring buitenlandse invordering</i>	755
57.17.11.	<i>Bijzondere maatregelen bij buitenlandse invordering</i>	755
57.17.12.	<i>Valuta van de betalingen bij buitenlandse invordering</i>	756
57.17.13.	<i>Afboeking bij buitenlandse belastingschuld</i>	756
57.17.14.	<i>Renteberekening bij buitenlandse invordering</i>	756
57.18.	<i>Buitenlandse invordering van premies</i>	756
5719.	<i>Civiele invordering in buitenland</i>	756
58.	Oninbaar lijden	758
58.1.	<i>Verjaring</i>	759
58.2.	<i>Aanslag alsnog invorderen</i>	759
58.3.	<i>Invordering afronden</i>	759
58.4.	<i>Gronden en OP-codes</i>	760
58.4.1.	<i>Oninbaar lijden bij faillissement</i>	761
58.4.2.	<i>Oninbaar lijden bij surseance</i>	761
58.4.3.	<i>Oninbaar lijden bij Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP)</i>	762
58.4.4.	<i>Oninbaar lijden bij boedelschuld</i>	762
58.4.5.	<i>Oninbaar lijden bij niet actieve rechtspersoon</i>	762
58.4.6.	<i>Oninbaar lijden bij huidig adres onbekend</i>	762
58.4.7.	<i>Oninbaar lijden bij buitenland/buitenlanders</i>	763
58.4.8.	<i>Oninbaar lijden bij onvermogen</i>	763
58.4.9.	<i>Oninbaar lijden bij onverdedigbare hardheid</i>	764
58.4.10.	<i>Aanslag opgelegd hoewel er geen verhaal is</i>	764
58.4.11.	<i>Oninbaar lijden bij overlijden</i>	764
58.4.12.	<i>Aanslag ouder dan 9 jaar</i>	764
58.4.13.	<i>Niet verder bemoeilijken</i>	765
58.4.14.	<i>Machtiging directeur/staatssecretaris</i>	765
58.4.15.	<i>Restbedragen oninbaar lijden</i>	765
58.4.16.	<i>Executiemaatregelen</i>	766
58.4.17.	<i>Agressieve belastingschuldige</i>	766

58.4.18.	<i>Overige gevallen van oninbaar lijden</i>	767
58.5.	Voorstel oninbaar lijden	768
58.6.	Beoordelen van het verzoek oninbaar lijden	769
58.7.	Functiescheiding oninbaar lijden	769
58.8.	Oude aanslag definitief of dubieus oninbaar lijden	769
58.8.1.	<i>Dubieus oninbaar geleden aanslag</i>	770
58.8.2.	<i>COA-middelen</i>	770
59.	Verplichtingensignaal	772
59.1.	Katvangers	772
59.1.1.	<i>Verplichtingensignaal bij katvangers</i>	773
59.1.2.	<i>Bijzonder verhaalsrecht</i>	773
59.2.	Notoire wanbetaler MRB	774
59.2.1.	<i>Verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers MRB</i>	774
59.2.2.	<i>Waarschuwing verplichtingensignaal</i>	775
59.2.3.	<i>Meedelen verplichtingensignaal</i>	776
59.3.	Aanbrengen verplichtingensignaal	776
59.3.1.	<i>Gegevens verzoek verplichtingensignaal</i>	777
59.4.	Opheffen verplichtingensignaal	777
59.4.1.	<i>Gegevens opdracht verplichtingensignaal</i>	778
59.5.	Bezwaar tegen verplichtingensignaal	779
59.6.	Rol van B/CA bij verplichtingensignaal	779
59.6.1.	<i>Aanbrengen verplichtingensignaal door B/CA</i>	779
59.6.2.	<i>Opheffen verplichtingensignaal door B/CA</i>	780
59.6.3.	<i>B/CA aanspreekpunt voor RDW</i>	780
59.7.	Verplichtingensignaal en wettelijke schuldsaneringsregeling	780
59.7.1.	<i>Uitgangspunten</i>	780
59.7.2.	<i>Omzetting codes oninbaarlijden</i>	781
59.7.3.	<i>Voorbeelden</i>	782
60.	Schuldige nalatigheid	784
60.1.	Verklaring SVB	784
60.2.	Schuldverklaring	786
60.3.	Korting AOW-uitkering	787
60.4.	Overzicht volksverzekeringen	788
60.5.	Overdracht aanslag	788
60.5.1.	<i>Verwijderen signalering</i>	789
60.5.2.	<i>Voordracht tot verklaring</i>	789
60.6.	Gegevens voor schunal verzamelen	790
60.7.	Oninbaar lijden van schunal aanslagen	791
60.7.1.	<i>Gevolgen signalering schuldig-nalatig</i>	792
60.8.	Betaling en verrekening schunal-aanslagen	792
60.8.1.	<i>Vóór beschikking</i>	792
60.8.2.	<i>Na beschikking</i>	793
60.8.3.	<i>Na verwijdering uit COA</i>	795
61.	Informatie verstrekken en opvragen	798
61.1.	Soorten informatie en gegevensdragers	799
61.2.	Voorwaarden gegevens opvragen	799
61.3.	Wijze van opvragen	800
61.4.	Raadplegen ter plaatse	801
61.5.	Weigeren gegevensverstrekking	802
61.6.	Het geven van de cautie (zwijgrecht)	802
61.7.	Het verschoningsrecht	802
61.8.	Resultaat opgevraagde gegevens	803
61.9.	Fiscaal delict behandelen	804

- 61.10. Bijzonder mandaat 805
- 61.11. Informatieverstrekking door de ontvanger 806

- 62. Bezwaar en beroep 808**
 - 62.1. Schriftelijk indienen bezwaarschrift 809
 - 62.2. Tijdig indienen bezwaarschrift 809
 - 62.3. Ontvangstbevestiging bezwaarschrift 810
 - 62.4. Motivering bezwaarschrift 810
 - 62.5. Intrekken bezwaarschrift 811
 - 62.6. Afhandelen bezwaarschrift 811
 - 62.7. Horen belastingschuldige 811
 - 62.8. Niet horen belastingschuldige 811
 - 62.8.1. Niet-ontvankelijk bezwaar 812
 - 62.8.2. Kennelijk ongegrond bezwaar 812
 - 62.8.3. Uitspraak op bezwaar 813
 - 62.8.4. Ambtshalve beslissing op bezwaar 813
 - 62.9. Administratief beroepschrift bij de directeur 813
 - 62.9.1. Advies aan directeur op administratief beroepschrift 814
 - 62.9.2. Termijn beslissing directeur op administratief beroepschrift 814
 - 62.9.3. Beslissing directeur op administratief beroepschrift 815

- 63. Beroep en verzet artikel 22 IW 1990 816**
 - 63.1. Ontvangstbevestiging beroepschrift 817
 - 63.2. Rechtsgrond beroepschrift 817
 - 63.3. Betekenen beslag aan derden 818
 - 63.4. Tijdigheid beroepschrift 818
 - 63.5. Volledigheid beroepschrift 819
 - 63.6. Advies op beroepschrift 820
 - 63.6.1. Materiële verschuldigdheid aanslag 821
 - 63.6.2. Faillissement en WSNP 822
 - 63.6.3. Bodemvereiste 822
 - 63.6.4. Stofferingsvereiste 822
 - 63.6.5. Rechten van derden 822
 - 63.6.6. Economische eigendom 824
 - 63.6.7. Afnameverplichting 825
 - 63.6.8. Samenlevingsverband 825
 - 63.6.9. Samenspanning 825
 - 63.6.10. Bedrijfsinvloed derden 825
 - 63.6.11. Bijlagen bij advies 826
 - 63.6.12. Termijn advies beroepschrift 826
 - 63.7. Beslissing op beroepschrift 826
 - 63.7.1. Beoordeling beroepschrift 827
 - 63.7.2. Horen reclamant 827
 - 63.7.3. Beslissingstermijn bij beroepschrift 828
 - 63.7.4. Opstellen beschikking 828
 - 63.7.5. Ontvankelijk beroepschrift 829
 - 63.7.6. Niet-ontvankelijk beroepschrift 829
 - 63.7.7. Behandeling uitspraak op verzoek 829
 - 63.8. Verzetschrift rechtsvordering 830
 - 63.8.1. Ontvangstbevestiging verzetschrift 830
 - 63.8.2. Verzetschrift artikel 435, lid 3, Rv 831
 - 63.8.3. Verzetschrift door derden 831

- 64. Verzet artikel 17 IW 1990 833**
 - 64.1. Dwangbevel en opschorting 833

- 64.2. Dwangbevel, artikel 438 Rv 834
- 64.3. Civielrechtelijk invordering 835
- 64.4. Schorsing bij bezwaar aanslag 835
- 64.5. Verzet door derden 836

- 65. Rechtskundige bijstand 837**
 - 65.1. Rijksadvocaat 837
 - 65.2. Landsadvocaat 837
 - 65.3. Toestemming gerechtelijke procedures 838

- 66. Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages 839**
 - 66.1. Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling) 839
 - 66.2. Huurtoeslagnormen 841
 - 66.3. Normen studiefinanciering 841
 - 66.4. Rentetabellen 844
 - 66.5. Tabel vervolgingskosten 845
 - 66.6. Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI) 846

1. Inleiding achtergrondinformatie

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is geschreven voor de medewerkers die op een of andere wijze bij de uitvoering van het invorderingsproces zijn betrokken.

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders bevat richtlijnen voor de administratie- en invorderingstechniek in de regio's. De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is bedoeld ter instructie en als naslagwerk.

De inleidende onderwerpen op een rij:

- verantwoordelijkheid voor de samenstelling van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders
- mandatering
- toepassingsgebied Invorderingswet
- toepassingsgebied Invordering Toeslagen
- AWB en Abbb en de invordering
- strak en efficiënt invorderingsbeleid
- invorderingsmaatregelen tegen grote bedrijven
- datum van binnenkomst van bescheiden
- bestuurlijke boetes
- verklaring fiscaal gedrag

1.1. Verantwoording

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is samengesteld door B/CPP (Belastingdienst/Centrum voor proces- en produktontwikkeling) te Utrecht en wordt regelmatig geactualiseerd door de activiteitengroep Invordering.

Als de gebruiker inhoudelijke vragen of opmerkingen heeft, dan kan hij contact opnemen met de activiteitengroep Invordering.

1.2. Mandatering invorderaar

In artikel 2 van de Invorderingswet 1990 wordt bepaald dat onder directeur, inspecteur of ontvanger wordt verstaan: de functionaris die als zodanig bij ministeriële regeling is aangewezen. In artikel 5 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is bepaald dat de voorzitters van de managementteams van de met heffing en inning belaste organisatieonderdelen van de Belastingdienst, inspecteur en ontvanger zijn

als bedoeld in Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990.

De voorzitters hebben dus een dubbele aanwijzing. Deze voorzitters kunnen op hun beurt hun bevoegdheden mandateren aan de ambtenaren die tot het desbetreffende organisatieonderdeel behoren.

De voorzitters mogen een ambtenaar echter slechts één mandaat geven: of voor de heffing (inspecteurswerkzaamheden), of voor de inning (ontvangerswerkzaamheden) - en dus niet voor beide! Dit vloeit voort uit de van oudsher bestaande functiescheiding tussen inspecteur en ontvanger, die tot op heden nog steeds gehandhaafd moet blijven. Dit is een aantal jaren geleden nog eens bevestigd door de Algemene Rekenkamer. Ook de Ombudsman en het ministerie van Financiën stellen zich op dat standpunt. Alleen de voorzitter van het managementteam is dus ontvanger en inspecteur tegelijk.

De mandatering wordt ingeschreven in het op elk kantoor aanwezige mandaatsregister. De inschrijving in dit register kan in eventuele procedures ook dienen als bewijs dat een ambtenaar gerechtigd was bepaalde werkzaamheden te verrichten.

De deurwaarder neemt een aparte plaats in. Hij heeft voor zijn werkzaamheden als deurwaarder geen mandaat nodig. Hij krijgt rechtstreeks van de Minister zijn aanstelling als belastingdeurwaarder.

De deurwaarder is het verlengstuk van de ontvanger. De deurwaarderswerkzaamheden bestaan uit de betekening van het dwangbevel en de tenuitvoerlegging daarvan. Daarbij kan het sporadisch voorkomen dat hij geld int op kwitantie.

Dit moet niet worden verward met de inningswerkzaamheden van de ontvanger. Het algemeen mandaat voor de inning omvat alleen de werkzaamheden van de ontvanger. Het is de ontvanger die de deurwaarder opdrachten geeft. Daarom mag de deurwaarder vanwege de functiescheiding geen algemeen mandaat voor de inning (ontvangerswerkzaamheden) krijgen. Vanwege de functiescheiding mag hij ook geen mandaat voor de heffing (inspecteur) krijgen. Met andere woorden, hij mag geen werkzaamheden verrichten die onder de bevoegdheid van de inspecteur of de ontvanger vallen.

Naast dit algemene mandaat voor de invordering (of de heffing) is er ook nog het bijzondere mandaat van artikel 63a van de Invorderingswet 1990. Dit is onder andere bedoeld voor controle-ambtenaren die onderzoeken verrichten namens de invordering. Hierbij kan gedacht worden aan onderzoek naar aansprakelijkheid of de deblokkering van een G-rekening, maar ook aan het zoeken naar verhaalsmogelijkheden tijdens reguliere controles ten behoeve van de heffing. Deze onderzoeken worden veelal uitgevoerd door medewerkers met een algemeen mandaat als heffer. Van belang voor deze controles is hoofdstuk 7 van de Invorderingswet 1990 (artikel 58 e.v.). Daarin worden ten behoeve van de invordering informatieverplichtingen opgelegd aan belastingschuldige, aansprakelijkgestelde en derde.

Ingevolge artikel 63a van de Invorderingswet gelden deze verplichtingen ook jegens iedere andere ambtenaar van de belastingdienst. Daarvoor moet deze wel een aparte schriftelijke aanwijzing hebben van de voorzitter van

het managementteam, waarin de specifieke bevoegdheid expliciet is genoemd. Deze aanwijzing moet hij tijdens een controle kunnen overleggen. Ook de deurwaarder moet een bijzonder mandaat krijgen op grond van artikel 63a van de Invorderingswet 1990. Dit vanwege het feit dat hij naast zijn specifieke deurwaarderswerkzaamheden vaak ook informatie verzamelt ten behoeve van de invordering.

Omdat de aparte schriftelijke aanwijzing als bewijs dient, hoeft dit bijzondere mandaat niet ingeschreven te worden in het mandaatregister. Inschrijving kan wel, maar dan moet duidelijk uit het register blijken dat het gaat om de beperkte aanwijzing van artikel 63a van de Invorderingswet.

1.3. Reikwijdte Invorderingswet

De Invorderingswet, artikel 1, lid 1 regelt het toepassingsgebied van deze wet. De wet is van toepassing op:

- belastingaanslagen die zijn vastgesteld op de voet van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- aanslagen in de premieheffing volksverzekeringen
- aanslagen in de premieheffing werknemersverzekeringen
- de inkomensafhankelijke bijdrage op grond van de Zorgverzekeringswet

Daarnaast zijn de bepalingen van de wet geheel of ten dele van toepassing op velerlei andere heffingen.

Een verdere uitbreiding van de reikwijdte van de wet is te vinden in artikel 6.

In het 2e lid van artikel 1 van de wet is de relatie van de wet tot de Awb aangegeven. In dit verband wordt verwezen naar artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008.

De bepalingen van de Leidraad Invordering zijn geheel (respectievelijk ten dele) van toepassing op alle heffingen waarop de wet geheel (respectievelijk ten dele) van toepassing is en waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen.

De terugvordering van toeslagen gebeurt niet op basis van de Invorderingswet 1990, maar op basis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

1.4. Invordering van Toeslagen

Op 1 januari 2006 deden de toeslagen hun intrede. De terugvordering van (een) teveel uitbetaalde toeslag(en) is belegd bij de regio's. De invorderingswerkzaamheden zijn niet in de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders opgenomen. Bij de invordering van toeslagen moet in gedachte worden gehouden dat Belastingdienst/Toeslagen geen ontvanger kent; dit organisatieonderdeel van de Belastingdienst heft en int zelf.

De ontvanger heeft een mandaat nodig om namens Belastingdienst/Toeslagen te mogen invorderen. De terugvordering van toeslagen gebeurt niet op basis van de Invorderingswet 1990, maar op basis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

1.5. Awb, Abbb en invordering

De voornaamste algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn:

- gelijkheid
- motivering
- rechtszekerheid
- zorgvuldigheid

Een aantal van die beginselen is opgenomen in de Awb, maar niet allemaal; zo ontbreekt in de Awb nog het gelijkheidsbeginsel.

De genoemde beginselen komen tot uitdrukking bij de afweging van de belangen van het Rijk, de belastingschuldigen en eventueel betrokken derden. Zo mag de Belastingdienst - hoezeer zij ook gebruikmaakt van automatisering en massale administratieve processen - niet voorbijgaan aan de redelijke belangen van de belastingschuldigen of derden.

De ontvanger is niet alleen verantwoordelijk voor een juiste wijze van invordering, maar ook voor de beslissing - ook in afwijzende zin - op verzoeken van belastingschuldigen om enigerlei tegemoetkoming. Het optreden van de ontvanger moet steeds blijk geven van zorgvuldigheid, tact en gevoel voor objectiviteit.

Het beginsel van gelijkheid komt tot uitdrukking in de gelijke behandeling van (in hoge mate) gelijke gevallen.

Het motiveringsbeginsel betekent dat de ontvanger zijn handelingen en besluiten deugdelijk motiveert, zodat de belastingschuldige of derde van de beweegredenen kennis kan nemen en zich eventueel tegen de (voorgenomen) handelingen of besluiten kan verweren.

Verder brengen de beginselen van behoorlijk bestuur met zich mee dat gewekt vertrouwen wordt gehonoreerd en dat de bevoegdheden die aan de ontvanger zijn gegeven, slechts worden gebruikt overeenkomstig hun bedoeling.

Als gevolg van de 4e tranche Awb zullen per 1-7-2009 wijzigingen in de invorderingswet plaatsvinden.

1.5.1. Wijziging betalingstermijnen en andere gevolgen voor het invorderingsproces naar aanleiding van de 4^e tranche van de Awb

Op 1 juli 2009 wordt de 4^e tranche van de Awb ingevoerd. Dit heeft de volgende gevolgen voor het invorderingsproces:

1. De betalingstermijn van 2 maanden voor een aanslag/aansprakelijkstelling/terugvordering verandert. Dat wordt een betalingstermijn van 6 weken (na dagtekening aanslag). Voor aanslagen met een andere betalingstermijn verandert er niets.
2. De betalingstermijn van een voorlopige aanslag IB of VPB opgelegd in de maand oktober van het belastingjaar verandert. Nu geldt voor deze aanslagen één betalingstermijn van 2 maanden. Dat worden 2 betalingstermijnen van één maand met dien verstande dat de laatste termijn altijd eindigt op 31 december.
3. De betalingstermijn van een voorlopige aanslag IB of VPB met een dagtekening in november of december van het belastingjaar verandert. Nu geldt voor deze aanslagen één betalingstermijn van 2 maanden. Dat wordt een betalingstermijn van 6 weken met dien verstande dat als de 6 weken termijn vervalt vóór 31 december, deze termijn wordt verlengd tot en met 31 december.
4. De termijn van 10 dagen die in een aanmaning wordt gesteld verandert. Dat wordt een termijn van 14 dagen (na dagtekening aanmaning), rekening houdend met het eindigen van de termijn op een zaterdag, zondag of feestdag. De termijn kan dus meer dan 14 kalenderdagen bestrijken.
5. Het huidige verjaringsartikel in de Invorderingswet (artikel 27) vervalt. Dat is niet langer nodig omdat het verjaringsartikel van de 4^e tranche Awb (dat inhoudelijk op hetzelfde neerkomt) daarvoor in de plaats komt. Er komt wel een nieuw artikel 27 dat enkele specifieke zaken met betrekking tot verjaring regelt, te weten:
 - dat stuiting van de verjaring mogelijk is door het zenden van een briefje waarin het recht op betaling ondubbelzinnig wordt voorbehouden;
 - als belastingschuldige heeft opgehouden te bestaan (oftewel: de onderneming bestaat niet meer) en er is iemand aansprakelijk gesteld voor de belastingschuld, dan treedt de aansprakelijkgestelde in de plaats van de belastingschuldige (oftewel: in dat geval kan ook de aansprakelijkheidsschuld zelfstandig worden gestuit of verlengd).
6. Het beleid met betrekking tot versnelde invordering en vervolgingskosten wijzigt. De 4^e tranche Awb verplicht namelijk om in alle gevallen kosten op het dwangbevel te vermelden. Het nieuwe beleid wordt daarom dat ook in het geval van versnelde invordering de kosten worden vermeld (in de akte van betekening) maar onder toevoeging dat belastingschuldige de kosten pas verschuldigd zal worden als hij de schuld niet binnen 2 dagen betaalt. Een afzonderlijke kostenbeschikking blijft achterwege.

1.6. Invorderingsbeleid Belastingdienst

Hoewel de ontvanger oog moet hebben voor de persoonlijke omstandigheden van de belastingsschuldige, is het zijn primaire taak toe te zien op fiscale betalingsverplichtingen, in de regel binnen de termijn of termijnen die de wet daartoe stelt.

De ontvanger moet zich er steeds bewust van zijn dat het verlengen van betalingstermijnen of het oplopen van een belastingsschuld kan leiden tot onverhaalbaarheid van die schuld. Ook kunnen hierdoor de belangen van andere schuldeisers worden geschaad.

1.7. Toestemming ministerie bij invorderingsmaatregelen

In de Leidraad Invordering wordt aangegeven in welke gevallen de ontvanger toestemming moet vragen aan het ministerie.

Eén van de genoemde gevallen is als derden niet onkundig zullen blijven van de beslaglegging. Naast het in de Leidraad genoemde derdenbeslag kan dat zich ook op een andere manier voordoen. Zodra het de ontvanger duidelijk is dat een andere crediteur een maatregel zal nemen die het voortbestaan van het bedrijf in gevaar kan brengen, moet de ontvanger toestemming vragen. Hieronder wordt bijvoorbeeld verstaan, wanneer als gevolg van een beslaglegging het voorspelbaar is dat andere creditoren geneigd zullen zijn tot het nemen van bijzondere stappen, waaronder mede wordt verstaan het opzeggen van bankkrediet.

1.8. Datum binnenkomst bescheiden

Als aan de indiening van bepaalde bescheiden rechtsgevolgen zijn verbonden of rechten kunnen worden ontleend, dan wordt de datum van binnenkomst bij een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst beschouwd als datum van binnenkomst bij de inspecteur of ontvanger waaronder de belastingplichtige ressorteert.

Voorbeelden van die bescheiden zijn:

- een beroepschrift artikel 22
- een bezwaarschrift Invorderingswet 1990, artikel 30
- een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding
- een mededeling Invorderingswet 1990, artikel 36 of 49
- een schriftelijke mededeling Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 435, lid 3

1.9. Invordering bestuurlijke boetes

Beschikkingen en uitspraken inzake bestuurlijke boeten worden ingevorderd als belasting en volgen het regime van de belasting waarmee zij verband houden.

Een boetebeschikking die gelijktijdig en in verband met de vaststelling van een belastingaanslag is opgelegd, is invorderbaar in zoveel termijnen als gelden voor die belastingaanslag.

Een boetebeschikking die niet in verband staat met een bepaalde belastingaanslag, kent een betalingstermijn van 2 maanden, evenals een boetebeschikking die hier wel mee in verband staat maar niet gelijktijdig met die belastingaanslag is vastgesteld (de zogenaamde losse boetebeschikkingen). Met ingang van 1-7-2009 wordt de betalingstermijn 6 weken in plaats van 2 maanden.

Het bodemrecht is uitsluitend van toepassing op een bestuurlijke boete als bedoeld in hoofdstuk 5 van de Douanewet en op een bestuurlijke boete die verband houdt met een naheffingsaanslag als bedoeld in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

Derden kunnen aansprakelijk worden gesteld voor bestuurlijke boeten voor zover het belopen daarvan aan de derde is te wijten.

1.10. Verklaring fiscaal gedrag

Het komt voor dat (buitenlandse overheids-) instanties particulieren of bedrijven vragen om schriftelijke verklaringen van de Nederlandse Belastingdienst. Het gaat dan meestal om woonplaatsverklaringen en verklaringen over het betalingsgedrag. Een belastingplichtige of zijn gemachtigde kan de ontvanger verzoeken om een dergelijke verklaring. Hierin geeft de ontvanger aan dat er op het moment van de aanvraag geen belastingaanslagen of andere vorderingen openstaan, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen.

De belastingschuldige kan ook vragen om een verklaring dat zich in het verleden - voor wat betreft de invordering - geen moeilijkheden hebben voorgedaan. In de verklaring kan de ontvanger nadere bijzonderheden vermelden.

Bij het opmaken van de verklaring (Modellenboek/Invordering/NVB101) kan desgewenst een vertaling in het Engels, Frans of Duits worden bijgevoegd. Het model maakt deze vertaling gelijktijdig aan.

De verklaring fiscaal gedrag is een algemene verklaring inzake het betalingsgedrag. Als een verklaring inzake het betalingsgedrag nodig is in verband met een risicobeperking voor de inleners- of ketenaansprakelijkheid, dan moet de aanvrager gebruik maken van het formulier OV 140.

1.11. Legaliseren (op echtheid controleren) van de handtekening onder de verklaring fiscaal gedrag

Het komt voor dat (buitenlandse overheids-)instanties particulieren of bedrijven vragen om schriftelijke verklaringen van de Nederlandse Belastingdienst. Het gaat dan meestal om woonplaatsverklaringen en verklaringen over het betalingsgedrag. Vaak is daarbij vereist dat de onder die verklaring geplaatste handtekening van de betreffende belastingdienstambtenaar op echtheid wordt gecontroleerd. Dit 'legaliseren' wordt gedaan door het directoraat-generaal Belastingdienst in Den Haag, team Juridische Zaken.

De te legaliseren verklaring wordt opgestuurd aan:
Ministerie van Financiën/Directoraat-generaal Belastingdienst
Team Juridische Zaken, kamer KV 2.52
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Om te bevestigen dat de handtekening inderdaad van een medewerker van de Belastingdienst is, zet een medewerker van het team Juridische Zaken ook zijn handtekening op het betreffende document.

In spoedeisende gevallen kan de aanvrager ook in persoon de te legaliseren verklaring aanbieden aan het team Juridische Zaken. In dat geval wordt zo spoedig mogelijk telefonisch contact opgenomen met het secretariaat van het team Juridische Zaken, om te controleren of de naam van de behandelend invorderaar in het register voor legalisatie voorkomt. Het bezoekadres van het team Juridische Zaken is:

Ministerie van Financiën/Directoraat-generaal Belastingdienst
Team Juridische Zaken, kamer KV 2.52,
Korte Voorhout 7,
2511 CW Den Haag

2. Werkzaamheden belastingdeurwaarders BDW

Dit is een inleiding op een overzicht van de meest voorkomende werkzaamheden van belastingdeurwaarders. Naast werkinstructies verwijst het overzicht naar relevante wet- en regelgeving.

De inleidende onderwerpen op een rij:

1. plaats en taak van de belastingdeurwaarder
2. handelingen vastleggen in een authentieke akte
3. optreden als belastingdeurwaarder
4. oog- en oorfunctie van de belastingdeurwaarder
5. de wettelijke bescherming van de belastingdeurwaarder bij geweld en bedreiging
6. invordering bij personen met een diplomatieke status

2.1. Plaats en taak

De voorzitter van een managementteam is zowel inspecteur als ontvanger en als zodanig verantwoordelijk voor de processen heffing en invordering. De wet wijst voor beide processen nog steeds een gescheiden rol toe aan de twee aparte functionarissen: de inspecteur stelt de belastingaanslag vast, de ontvanger verzendt het aanslagbiljet of reikt het uit. De voorzitter van het managementteam mandateert ambtenaren die namens hem de bevoegdheid van inspecteur dan wel ontvanger uitoefenen. Er zal dan ook nog steeds worden gesproken van 'de inspecteur' en 'de ontvanger'.

Als een belastingaanslag niet (geheel) wordt voldaan, verstuurt de ontvanger een aanmaning. Wordt ook na de aanmaning niet betaald, dan vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit dat na de betekening dient als basis voor dwangmatige incasso van de belastingschuld.

De belastingdeurwaarder speelt met name een rol op het gebied van de dwanginvordering van belastingschulden. Op diverse plaatsen geeft het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering hem een positie en een beslissingsbevoegdheid die onafhankelijk is van zijn opdrachtgever (de executant). Echter: de hiërarchie van de organisatie bepaalt dat hij zijn werkzaamheden richt naar de aanwijzingen van of van de ontvanger (de executant).

Het invorderingsbeleid - waaronder de keuze van de dwangmaatregelen - is een zaak van de ontvanger. De belastingdeurwaarder voert het invorderingsbeleid uit en treedt steeds op met inachtneming van dit beleid.

Hoewel van de belastingdeurwaarder geen eigen invorderingsbeleid wordt verwacht, is het uitwisselen van praktijkervaringen uiterst waardevol voor het verder bepalen en bijsturen van dit beleid. Als de belastingdeurwaarder

meent dat bepaalde invorderingsmaatregelen moeten worden toegepast of aangepast, doet hij een voorstel aan de ontvanger.

De grondslag, regels en richtlijnen voor de taak van de belastingdeurwaarder zijn met name te vinden in:

1. de Invorderingswet 1990
2. de Kostenwet
3. het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
4. de Leidraad Invordering 2008

De exclusieve bevoegdheid tot het verrichten van de werkzaamheden van de belastingdeurwaarder berust grotendeels op artikel 4 van de Invorderingswet 1990. Dit artikel geeft echter niet duidelijk aan welke werkzaamheden het betreft. Bij de parlementaire behandeling van de Invorderingswet is opgemerkt dat de belastingdeurwaarder bevoegd is tot het uitbrengen van alle exploitatie en het treffen van alle invorderingsmaatregelen die rechtstreeks verband houden met de invorderingstaak en de hieruit voortvloeiende bevoegdheden van de ontvanger. Hieronder vallen ook de werkzaamheden die voortvloeien uit de civiele rechtsvordering. Daartoe behoort ook de bevoegdheid om met uitsluiting van de gerechtsdeurwaarder die werkzaamheden te verrichten die nodig zijn wanneer de ontvanger zelfstandig eisend of verwerend in rechte optreedt, zoals het uitbrengen van dagvaardingen in civiele procedures.

2.2. Handelingen vastleggen in authentieke akte

De taak van de belastingdeurwaarder is tweeledig. Enerzijds verricht hij wettelijk voorgeschreven handelingen, anderzijds constateert hij handelingen van zichzelf en van anderen, of stelt hij vast dat een handeling niet is verricht, bijvoorbeeld omdat een belanghebbende weigert een bepaald stuk te ondertekenen of toegang te verschaffen).

De belastingdeurwaarder maakt van deze handelingen en/of van zijn constateringen een akte op. Dit is een authentieke akte: een authentieke akte levert dwingend bewijs op van de in die akte vermelde verrichtingen of waarnemingen.

De belastingdeurwaarder mag in de authentieke akte niet zonder meer woorden veranderen. Doorhalingen (andere dan in de gedrukte tekst waarbij een keuzemogelijkheid is gegeven), wijzigingen en tussenvoegingen moet hij goedkeuren bij gewaarmerkt renvoi: hij plaatst een geparafeerde aantekening in de kantlijn. Verder moet wat doorgehaald is wel leesbaar blijven.

Een aan de belanghebbende af te geven afschrift moet geheel eensluidend zijn aan het origineel, de belastingdeurwaarder bevestigt dat met een ondertekende verklaring van eensluidendheid (dat is niet nodig bij formulieren voorzien van een doordruk). Na afgifte van een afschrift mogen in het origineel geen veranderingen meer aangebracht worden, voor de belanghebbende geldt het afschrift namelijk als origineel. Als er toch

veranderingen zijn aangebracht, is ongeldigheid onherroepelijk het gevolg. Uiteraard mogen de stukken niet vooraf ondertekend worden.

2.3. Optreden in de praktijk

De belastingdeurwaarder moet zich er altijd van bewust zijn dat hij in functie de Belastingdienst vertegenwoordigt, dus ook in gevoelige situaties waarin de mogelijkheid van conflict aanwezig is.

Voor een belangrijk deel ligt zijn taak op het menselijke vlak. Begrip voor de belastingschuldige en zijn omstandigheden en problemen kunnen ook in geval van wanbetaling een juiste verhouding slechts ten goede komen. Als de belastingdeurwaarder twijfelt aan te verrichten handeling of aan de geschiktheid van het moment (zoals bij ernstige ziekte in het gezin van de belastingschuldige), neemt hij direct contact op met de ontvanger.

De belastingdeurwaarder geeft - gevraagd of ongevraagd - voorlichting en spoort de belastingschuldige zo nodig aan zich te wenden tot de inspecteur of de ontvanger van de Belastingdienst.

De belastingdeurwaarder vermijdt zoveel mogelijk onnodige ruchtbaarheid. Hij is net als iedere belastingambtenaar gehouden aan de geheimhoudingsplicht. Een uitzondering geldt uiteraard voor de gevallen dat hij op grond van een wettelijk voorschrift bij de uitvoering van zijn taak aan een derde gegevens moet verstrekken over iemands belastingschuld, bijvoorbeeld bij derdenbeslag of bij plaatsing van een advertentie voor een beoogde executoriale verkoop.

Het optreden van de belastingdeurwaarder moet het publiek ervan doordringen dat hij opdrachten uitvoert op een zakelijke en correcte wijze.

Zo'n optreden leidt tot de best mogelijke resultaten. Een bepaalde mate van souplesse kan soms op zijn plaats zijn. Bij het publiek mag er echter geen onduidelijkheid over ontstaan dat clementie van zijn zijde maar beperkt is.

Ook begeeft hij zich niet in onnodige en niet ter zake doende discussies. Als het al nodig is over andere instanties en personen te spreken, geschiedt dit op zakelijke wijze. De belastingdeurwaarder onthoudt zich van het geven van een oordeel over belastingconsulenten, accountants en boekhouders en doet geen aanbevelingen daarover.

2.4. Oog- en oorfunctie

Een goed functioneren van het rechercherende aspect van de taakuitoefening van de belastingdeurwaarder levert een belangrijke bijdrage aan het resultaat van de invordering. De belastingdeurwaarder verzamelt daarom zoveel mogelijk gegevens en feiten die voor de invordering van belang zijn. Voordat hij mededelingen en andere informatie als vaststaand aanvaardt, worden deze op hun juistheid gecontroleerd.

De oog- en oorfunctie van de belastingdeurwaarder brengt met zich mee dat hij daarvoor contacten met instanties als politie, gemeentelijke (sociale) diensten en gerechtsdeurwaarders onderhoudt. Vanzelfsprekend gebeurt dit altijd met inachtneming van de geheimhouding. Voor een deel vloeien die contacten logischerwijs uit het werk, zoals via binnentredingen of assistentie

bij executieverkopingen, of bij zoeken naar adressen en verhaalsmogelijkheden.

De belastingdeurwaarder geeft de informatie direct door aan de ontvanger en, als de informatie de heffing betreft, aan de inspecteur.

2.5. Taakuitoefening

De belastingdeurwaarder is ambtenaar in de zin van artikel 179 en 180 van het Wetboek van Strafrecht. Op grond daarvan geniet hij bescherming als hij met geweld of onder bedreiging wordt gedwongen tot het nalaten van een rechtmatige ambtsverrichting, of als bij ambtsverrichting gewelddadig verzet of dreiging plaatsvindt.

2.6. Invordering bij personen met diplomatieke status

Invordering bij personen met een diplomatieke status kan alleen door tussenkomst van het ministerie van Buitenlandse Zaken. De ontvanger moet dan rechtstreeks een verzoek om bemiddeling richten aan:

Ministerie van Buitenlandse Zaken
Directie Kabinet en Protocol
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

3. Onderzoek BDW

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdraagt een onderzoek in te stellen, vraagt de belastingdeurwaarder de benodigde gegevens op bij:

1. openbare instellingen
2. de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde

Vervolgens informeert hij de ontvanger over zijn bevindingen met een ambtsbericht.

3.1. Opvragen gegevens openbare instellingen

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdraagt om een onderzoek in te stellen, verzamelt de belastingdeurwaarder de benodigde gegevens onder meer vanuit de systemen van de Belastingdienst. Daarnaast is de belastingdeurwaarder bevoegd openbare gegevens bij derden op te vragen.

Voorbeelden zijn kadastrale gegevens van onroerende zaken en inschrijvingen van ondernemingen bij de Kamer van Koophandel.

3.1.1. Opvragen gegevens Kadaster en registers

Als de ontvanger registergoederen in beslag wil laten nemen, vermeldt hij bij de beslagopdracht de gegevens over de registratie van het goed bij de Dienst voor het kadaster en de openbare registers.

Er zijn omstandigheden waarbij genoemde gegevens direct benodigd zijn, zoals in het geval van versnelde invordering. De ontvanger verzoekt de belastingdeurwaarder dan de benodigde gegevens op te vragen bij de Dienst voor het kadaster en de openbare registers.

Voor het verstrekken van de gegevens brengt het kadaster kosten in rekening.

3.1.2. Opvragen gegevens Kamer van Koophandel

De belastingdeurwaarder kan bij de Kamer van Koophandel gegevens van ondernemingen opvragen, zoals:

1. naam van een onderneming
2. adres van een onderneming
3. naam van degene die de onderneming drijft
4. naam van een rechtspersoon
5. gegevens van de bestuurders van een rechtspersoon

De website van de Kamer van Koophandel (www.kvk.nl) biedt de belastingdeurwaarder soms gratis informatie, maar soms brengt de Kamer

van Koophandel kosten in rekening. De belastingdeurwaarder heeft in die gevallen een toegangscode nodig. Elk kantoor heeft een toegangscode. Via de website kan de belastingdeurwaarder de volgende informatie krijgen:

1. verkort uittreksel. Het verkorte uittreksel bevat adresgegevens van een onderneming.
2. uittreksel. Een uittreksel bevat bijvoorbeeld gegevens over het adres, het kapitaal, de bestuurders, de aandeelhouders, ontbinding van een rechtspersoon en faillissement.
3. concernstructuur. De concernstructuur bevat een overzicht van de concernverhoudingen, met vermelding van aandeelhouders en bestuurders.
4. jaarrekening. De jaarrekening bevat financiële kengetallen van een onderneming.

Als de belastingdeurwaarder gegevens niet op de website kan vinden, kan hij telefonisch contact opnemen met de Kamer van Koophandel, telefoon (0900) 1234567. Hier zijn kosten aan verbonden.

3.2. Opvragen gegevens bij belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde

Als de belastingdeurwaarder van de ontvanger opdracht krijgt een onderzoek in te stellen, kan hij onder meer gegevens opvragen bij de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde zelf. Zij zijn verplicht de gevraagde gegevens te verstrekken en gegevensdragers ter beschikking te stellen, voor zover die van belang zijn voor de belastinginvordering. Voorbeelden van gegevensdragers:

1. boeken
2. documenten
3. magneetbanden
4. diskettes
5. microfiches
6. cd-rom's
7. dvd's
8. usb-sticks

De belastingdeurwaarder kan ook gegevens opvragen bij een derde. Voordat hij dat doet, overlegt hij met de ontvanger.

De derde is verplicht (de inhoud van de) gegevensdragers met gegevens van de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde ter beschikking te stellen. De belastingdeurwaarder kan de derde ook vragen om andere gegevens of inlichtingen, maar tot afgifte daarvan is de derde niet verplicht.

Voor de volgende personen geldt een uitzondering op het verplicht ter beschikking stellen van gegevens, mits zij zelf niet de belastingschuldige in kwestie zijn:

1. bekleeders van een geestelijk ambt
2. notarissen
3. advocaten
4. artsen
5. apothekers

4. Toeslagen terugvorderen

Op 1 januari 2006 hebben de toeslagen hun intrede gedaan. Belastingdienst/Toeslagen (B/T) is belast met het toekennen, uitbetalen en terugvorderen van een toeslag. B/T is onderdeel van de Belastingdienst.

De terugvordering van toeslagen gebeurt op basis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) en niet op basis van de Invorderingswet 1990. Dit belangrijke verschil met de invordering van belastingaanslagen werkt door in bijna alle invorderingsaangelegenheden.

De invorderingstaken die voortvloeien uit het terugvorderen van een toeslag worden niet door B/T zelf uitgeoefend. De voorzitter van het managementteam van B/T heeft de voorzitters van de managementteams van de onderdelen van de Belastingdienst die belast zijn met de invordering van rijksbelastingen, mandaat verleend om namens B/T in te vorderen. In de uitoefening van die invorderingstaak treden zij niet op in hun hoedanigheid van ontvanger, maar als het bestuursorgaan B/T. De werkzaamheden die betrekking hebben op het innen van toeslagen zijn beschreven in het Handboek Toeslagen.

De belastingdeurwaarder is in de Awir bevoegd verklaard tot het verrichten van deurwaarderswerkzaamheden in opdracht van B/T.

De inkomensafhankelijke regelingen die door B/T worden uitgevoerd voor berekeningsjaren vanaf 2006 zijn:

1. de Wet op de huurtoeslag
2. de Wet op de zorgtoeslag
3. de Wet kinderopvangtoeslag
4. de kindertoeslag (vanaf 1 januari 2008)

5. Het aanslagbiljet

Een aanslagbiljet is de kennisgeving van de beschikking of uitspraak waarin een belastingaanslag is vastgelegd. De inspecteur legt de belastingaanslag op.

Een aanslagbiljet kan op twee manieren worden aangemaakt:

- door het geautomatiseerde systeem
- handmatig op het kantoor: de zogenaamde penaanslag

De ontvanger zendt het aanslagbiljet aan de belastingschuldige of reikt dit uit. Dit is de eerste daad van de invordering. Het kan voorkomen dat de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar terugontvangt. Nadat de ontvanger een nieuw adres heeft opgespoord, verzendt hij het aanslagbiljet opnieuw eventueel met een nieuwe dagtekening. In sommige gevallen kan de ontvanger een duplicaat aanslagbiljet verstrekken.

Een rekening motorrijtuigenbelasting wordt opgemaakt door de Belastingdienst/Centrale administratie te Apeldoorn. Omdat de kantoren rechtstreeks zijn belast met de inning van de motorrijtuigenbelasting, heeft dit ook gevolgen voor het verwerken van retour ontvangen rekeningen en naheffingsaanslagen.

5.1. Geautomatiseerd aanslagbiljet

Een geautomatiseerd aanslagbiljet is een belastingaanslag die in ETM is opgenomen. De ontvanger hoeft niets aan de opmaak van deze belastingaanslag te doen. De B/CA in Apeldoorn zorgt namelijk voor het opmaken en versturen van het aanslagbiljet namens de ontvanger. Het aanslagbiljet wordt via de post verstuurd.

5.2. Penaanslag

Een penaanslag is een handmatige belastingaanslag die het kantoor zelf kan opleggen en die snel verwerkt moet kunnen worden. Een reden om een penaanslag op te leggen kan bijvoorbeeld zijn dat de termijn waarbinnen een belastingaanslag kan worden opgelegd, dreigt te verstrijken. Het kan ook voorkomen dat de ontvanger direct na het opleggen van een penaanslag tot versnelde invordering wil overgaan.

Het kan voorkomen dat de ontvanger een fout constateert voordat het aanslagbiljet is verstuurd, of dat de ontvanger een fout constateert nadat het aanslagbiljet is verstuurd. Het soort fout bepaalt de handeling die de ontvanger vervolgens uitvoert.

5.2.1. Foutsituaties voor verzending

Het kan voorkomen dat de ontvanger een fout ontdekt in het aanslagbiljet voordat het is bezorgd. De volgende tabel bevat een overzicht van mogelijke foutsituaties en van de actie die de ontvanger moet ondernemen.

Foutsituaties voor verzending

Situatie	Voorwaarden	Handeling
De ontvanger ontdekt een fout in tenaamstelling of adressering in het aanslagbiljet die de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag niet aantast. Bijvoorbeeld een fout in: - spelling naam; - voorletters enzovoorts	Het aanslagbiljet is nog niet bezorgd.	De ontvanger herstelt de fout zoveel mogelijk in overleg met de heffingsmedewerker.
De ontvanger ontdekt een fout die de rechtsgeldigheid van een belastingaanslag kan aantasten. Bijvoorbeeld: - verkeerde tenaamstelling; - ontbrekende dagtekening; - ontbrekend bedrag van de belastingaanslag.	Het aanslagbiljet is nog niet bezorgd.	De ontvanger brengt de heffingsmedewerker op de hoogte van de fout; deze beslist hoe herstel zal plaatsvinden.

5.2.2. Foutsituaties na verzending

Het kan voorkomen dat de ontvanger een fout constateert als het aanslagbiljet al naar de belastingschuldige is verstuurd. Het is afhankelijk van de ernst van de fout welke handeling hij vervolgens uitvoert. In de volgende tabel is hiervan een overzicht opgenomen.

Foutsituaties na verzending

Situatie	Voorwaarden	Handeling
De ontvanger ontdekt een fout in tenaamstelling of adressering in het aanslagbiljet die de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag niet aantast. Bijvoorbeeld een fout in: - spelling naam; - voorletters enzovoorts	- Het aanslagbiljet is goed bezorgd. En Er zijn geen misverstanden mogelijk. En De belastingschuldige maakt geen bezwaar tegen de fout.	Geen herstel nodig.
De ontvanger ontdekt een fout die de rechtsgeldigheid van een belastingaanslag kan aantast	Het aanslagbiljet is al verstuurd naar de belastingschuldige.	1. De ontvanger informeert de heffingsmedewerker die de belastingaanslag moet vernietigen en een nieuwe belastingaanslag moet opleggen. 2. Hij voegt bij het nieuwe aanslagbiljet zo nodig een schriftelijke mededeling dat de oorspronkelijke belastingaanslag komt te vervallen en verstuurt het naar de belastingschuldige. 3. Hij voegt - om misverstanden te vermijden - de vernietigingsbeschikking bij.

5.3. Versturen/uitreiken aanslagbiljet

De B/CA verstuurt namens de ontvanger een geautomatiseerd aanslagbiljet.

De inspecteur verstuurt namens de ontvanger een aanslagbiljet voor een penaanslag. Voor de verzending maakt hij gebruik van de diensten van TNT-post.

Het aanslagbiljet wordt over het algemeen enige dagen voor de dag van dagtekening naar de belastingschuldige verstuurd. In spoedeisende gevallen kan van de termijn worden afgeweken. Dat is bijvoorbeeld het geval bij versnelde invordering (Invorderingswet 1990, artikel 10/15).

In sommige gevallen verstuurt de inspecteur niet namens de ontvanger het aanslagbiljet, maar laat de ontvanger het aanslagbiljet door de deurwaarder uitreiken aan de belastingschuldige. Een dringende termijn of versnelde invordering kan daarvoor de aanleiding zijn.

In bepaalde gevallen wordt het aanslagbiljet niet aan de belastingschuldige geadresseerd, maar aan een derde. Er kunnen ook meerdere namen op het aanslagbiljet voorkomen. In dat geval is iedere genoemde persoon die belastingaanslag in zijn geheel verschuldigd.

5.3.1. Versturen aan derden

In bepaalde gevallen wordt het aanslagbiljet niet aan de belastingschuldige geadresseerd, maar aan zijn wettelijke vertegenwoordiger. In de volgende tabel is hiervan een overzicht opgenomen.

Situatie	Handeling
Er is sprake van faillissement van de belastingschuldige.	Het aanslagbiljet wordt naar de curator verstuurd.
Belastingschuldige is minderjarig en het is u bekend dat verzending aan de belastingschuldige zelf al eerder bezwaren heeft opgeleverd.	Het aanslagbiljet wordt naar de wettelijke vertegenwoordiger verstuurd.
De belastingschuldige is overleden.	Het aanslagbiljet wordt naar de executeur-Testamentair, de bewindvoerder over de nalatenschap of de erfgenamen verstuurd.
De belastingschuldige is onder curatele gesteld.	Het aanslagbiljet wordt naar de curator verstuurd.

5.4. Aanslagbiljet onbestelbaar retour

Het kan voorkomen dat de ontvanger een verstuurd aanslagbiljet na enkele dagen als onbestelbaar terugontvangt.

De ontvanger probeert in dat geval via allerlei bestanden het nieuwe adres te vinden. Daarbij maakt hij gebruik van bijvoorbeeld:

- Beheer van Relaties (BvR)
- bestanden van de gemeente
- bestanden van de Kamer van Koophandel
- bestanden van TNT en/of KPN
- gegevens op kantoor
- onderzoek ter plaatse door het kantoor

Er zijn nu drie mogelijkheden:

- de ontvanger vindt een nieuw adres

- de ontvanger vindt geen nieuw adres
- de ontvanger constateert dat de belastingschuldige feitelijk op een ander adres woont dan het adres in het bevolkingsregister en BvR

Onbestelbare aanslagbiljetten die automatisch door de B/CA naar de belastingschuldige zijn verstuurd, worden rechtstreeks naar het betreffende kantoor teruggestuurd.

5.4.1. Nieuw adres bekend

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour heeft ontvangen en een nieuw adres heeft gevonden, verwerkt hij dit in ETM. Als het een aanslag voor invoerrechten is, doet hij dat in Sagitta.

Hij beslist of een nieuwe dagtekening moet worden toegekend.

In voorkomende gevallen verstuurt hij het aanslagbiljet opnieuw.

5.4.2. Geen nieuw adres bekend

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour heeft ontvangen en geen nieuw adres heeft gevonden, gaat hij als volgt te werk:

1. De ontvanger informeert regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres, of laat via de deurwaarder een onderzoek instellen.
2. Als de ontvanger uiteindelijk geen resultaat bereikt, kan hij de post als oninbaar voordragen.

5.4.3. Ander feitelijk adres

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour heeft ontvangen en hij constateert dat de belastingschuldige feitelijk op een ander adres woont dan het adres in het bevolkingsregister en BvR, zal hij BvR laten wijzigen.

5.5. Opnieuw verzenden met nieuwe dagtekening

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour heeft ontvangen en het aanslagbiljet opnieuw wil verzenden, kent hij namens de inspecteur een nieuwe dagtekening toe als het niet aan de belastingschuldige is te wijten dat het aanslagbiljet hem niet of niet tijdig heeft bereikt.

De ontvanger kent geen nieuwe dagtekening aan het aanslagbiljet toe in de volgende gevallen:

- Door de nieuwe dagtekening wordt de termijn als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 11, lid 3 of artikel 16, lid 3 overschreden.
- Het is aan de belastingschuldige te wijten dat het aanslagbiljet hem niet of niet tijdig heeft bereikt (bijvoorbeeld geen adreswijziging doorgegeven).

- Er zijn inmiddels al betalingen op de belastingaanslag gedaan.

5.6. Duplicaat aanslagbiljet verstrekken

Als iemand een verzoek doet voor een duplicaat aanslagbiljet (bijvoorbeeld omdat het origineel is zoekgeraakt), overlegt de ontvanger met de inspecteur.

De ontvanger geeft alleen een duplicaat aanslagbiljet af aan de volgende personen:

- de belastingschuldige zelf
- de wettelijke vertegenwoordiger
- de erfgenaam of gezamenlijke erfgenamen
- in het algemeen, aan degene die deugdelijk is gemachtigd om het duplicaat aanslagbiljet in ontvangst te nemen

In de volgende gevallen verstuurt de ontvanger het duplicaat per post aan de rechthebbende:

- bij een mondeling verzoek
- bij twijfel aan de identiteit van de aanvrager
- bij twijfel aan een deugdelijke machtiging

De ontvanger vermeldt op het duplicaat steeds het volgende:

- de dagtekening van het oorspronkelijke of verbeterde aanslagbiljet
- het laatst bekende adres van de belastingschuldige
- in de kop 'duplicaat aanslagbiljet'

5.7. Aanslag motorrijtuigenbelasting

Het belastbare feit voor de motorrijtuigenbelasting voor personenauto's is gebaseerd op de inschrijving in het kentekenregister. Degene op wiens naam een kenteken staat geregistreerd, ontvangt een rekening motorrijtuigenbelasting van de B/CA. Bij niet-betaling binnen de toegestane termijn wordt een naheffingsaanslag verzonden.

Het verzenden van de rekening en het opleggen van een naheffingsaanslag is geautomatiseerd. Dit proces kan worden onderbroken door het invoeren van een stopcode wanneer een verzonden rekening of aanslagbiljet niet bezorgd terugkomt. De ontvanger moet aan de B/CA vragen om een stopcode aan te brengen. De ontvanger krijgt vervolgens een bevestiging dat de stopcode is aangebracht.

Rekeningen/naheffingsaanslagen die betrekking hebben op een overledene, moeten niet worden voorzien van een stopcode. De ontvanger zendt deze posten terug naar de B/CA, waar ze worden afgewikkeld.

Zodra de ontvanger beschikt over een (nieuw) woonadres, verzoekt hij de B/CA een ingebrachte stopcode te verwijderen. De ontvanger krijgt hiervan een bevestiging.

Als de ontvanger geen nieuw adres heeft gevonden, informeert hij regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres, of laat via de deurwaarder een onderzoek instellen. Als de ontvanger uiteindelijk geen resultaat bereikt, kan hij de post als oninbaar voordragen.

Teruggekomen rekeningen en belastingaanslagen motorrijtuigenbelasting van belastingschuldigen die zijn 'vertrokken onbekend waarheen (vow) of 'die niet adresseerbaar zijn (onvolledig buitenlands adres), worden niet naar het bevoegde kantoor gestuurd. De B/CA beëindigt integraal en zonder nader onderzoek het houderschap door middel van een stopcode.

6. Invorderen als de belastingschuldige is overleden

Als een belastingschuldige overlijdt, laat hij (mogelijk) goederen en schulden na aan de erfgenamen. Deze goederen en schulden vormen de nalatenschap. De nalatenschap vormt een afgescheiden vermogen tot de nalatenschap is verdeeld. De schuldeisers van de nalatenschap hebben voor het verhaal van hun vordering voorrang op dit afgescheiden vermogen boven de privé-schuldeisers van de erfgenaam.

6.1. Informatie over de nalatenschap

Informatie over de nalatenschap kan de ontvanger krijgen bij:

- De afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienst
- Het boedelregister
- De erfgenamen

De afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienst

De erfgenamen moeten - onder meer - de volgende akten zenden naar de griffie van de rechtbank waaronder de overledene ressorteert:

- akte van aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving
- akte van verwerping van de nalatenschap

De griffie van de rechtbank zendt deze akten naar de Belastingdienst. De Belastingdienst bewaart deze akten in het dossier van de overledene op de afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienstregio waar de overledene onder ressorteert.

Het boedelregister

De griffier van de rechtbank (sector civiel recht) houdt een boedelregister. Het boedelregister is openbaar. Als bij de Belastingdienst geen gegevens over de nalatenschap bekend zijn, kan de ontvanger informatie uit het boedelregister opvragen. In het boedelregister worden onder meer de volgende gegevens opgenomen:

- de verlenging door de kantonrechter van de termijn van het recht van beraad
- de gegevens van de notaris die bij de afwikkeling van een nalatenschap is betrokken
- de verklaring van aanvaarding onder het voorrecht van boedelbeschrijving en de verklaring van verwerping. Omdat de griffie deze akten naar de Belastingdienst stuurt, hoeft u deze informatie niet uit het boedelregister op te vragen.
- de beschikking van de kantonrechter over de termijn waarbinnen de erfgenaam een keuze over aanvaarding of verwerping moet doen

aanwijzing van een notaris als boedelnotaris op verzoek van een erfgenaam in geval van beneficiaire aanvaarding

- de benoeming van een vereffenaar
- de opheffing van de vereffening wegens de geringe waarde van een nalatenschap

Van een zuivere aanvaarding hoeft geen akte te worden opgesteld. Daarom heeft de griffie van de rechtbank vrijwel nooit gegevens van nalatenschappen die geheel zuiver zijn aanvaard. In een enkel geval wordt bij zuivere aanvaarding een notaris betrokken. In dat geval wordt de naam van de notaris in het boedelregister ingeschreven.

De erfgenamen

Als een erfgenaam een verklaring van erfrecht heeft, kan ook die verklaring voor de ontvanger informatie opleveren zoals:

- gegevens van de erfgenamen, hun erfdelen en de wijze van aanvaarding
- de opdracht tot beheer aan vereffenaars of executeurs.

6.2. Recht van beraad

De erfgenamen hebben voor de nalatenschap recht van beraad. Dit recht van beraad geeft de erfgenamen de gelegenheid een onderzoek uit te voeren naar de omvang en samenstelling van de nalatenschap en om zich te beraden over de te maken keuze tussen (zuivere of beneficiaire) aanvaarding of verwerping.

Dit betekent dat de ontvanger zich tot drie maanden na het overlijden van de belastingschuldige niet kan verhalen op een nalatenschap, tenzij de erfgenamen de nalatenschap zuiver hebben aanvaard. De kantonrechter kan de termijn van het recht van beraad verlengen. Daarmee wordt tevens de termijn verlengd gedurende welke de schuldeisers zich niet kunnen verhalen op de nalatenschap.

6.3. Indienen vorderingen op de nalatenschap

Als een boedelnotaris bekend is - dat wil zeggen een notaris die betrokken is bij een afwikkeling van een nalatenschap - kan de ontvanger zijn vordering per brief bij hem indienen.

Als geen boedelnotaris maar wel al een vereffenaar bekend is, maakt de ontvanger de vordering per brief bij de vereffenaar bekend.

Als al een dwangbevel is betekend, dan kan de ontvanger een vordering op grond van artikel 19 Invorderingswet 1990 indienen. De ontvanger zal de invordering echter pas verder kunnen voortzetten als de periode van het recht van beraad is verstreken.

6.4. Behoud van goederen

Als de ontvanger vreest dat zijn verhaalsmogelijkheden worden geschaad tijdens de termijn voor het recht van beraad, kan hij de kantonrechter verzoeken om maatregelen te nemen tot behoud van de goederen die zich in de nalatenschap bevinden. Een voorbeeld van zo'n maatregel is de verzegeling van een safeloket of de benoeming van een bewaarder.

6.5. Verwerpen van de nalatenschap

Als een erfgenaam verwacht dat bij de nalatenschap de schulden hoger zijn dan de baten, kan hij besluiten de nalatenschap te verwerpen. De verwerping gebeurt bij akte. Als een erfgenaam de nalatenschap verwerpt, zijn de volgende situaties mogelijk:

- een plaatsvervanger van de erfgenaam aanvaardt de nalatenschap (zuiver of onder voorrecht van boedelbeschrijving)
- er zijn andere erfgenamen die mede het deel van de verwerpende erfgenaam (zuiver of onder voorrecht van boedelbeschrijving) aanvaarden
- alle erfgenamen verwerpen de nalatenschap

Als alle erfgenamen en hun plaatsvervangers de nalatenschap verwerpen, kan de ontvanger zich verhalen op de nalatenschap.

Als de rechtbank een vereffenaar heeft benoemd, kan de ontvanger zich echter niet verhalen op de nalatenschap.

6.6. Zuiver aanvaarden nalatenschap

Als erfgenamen de nalatenschap zuiver aanvaarden, moeten zij alle schulden van de nalatenschap betalen, ook als de waarde van de schulden die van de baten overtreft.

Voor zuivere aanvaarding is geen akte vereist. De nalatenschap geldt als zuiver aanvaard als de erfgenaam zich dienovereenkomstig gedraagt.

6.6.1. Nalatenschap nog niet verdeeld

Als de nalatenschap niet is verdeeld, kan de ontvanger zich verhalen op de nalatenschap.

Als de rechtbank een vereffenaar heeft benoemd, kan de ontvanger zich echter niet verhalen op de nalatenschap.

De vereffenaar moet de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen. Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

6.6.2. Nalatenschap verdeeld

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. Echter, de ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten) als het handelt om:

- naheffings- en navorderingsaanslagen die na de dood van de erflater zijn opgelegd
- aansprakelijkheidsbeschikkingen op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990 die na de dood van de erflater zijn opgemaakt

De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

6.7. Aanvaarden nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving

Als erfgenamen de nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving aanvaarden, zijn zij niet aansprakelijk voor de schulden van de nalatenschap, voor zover de waarde van die schulden die van de baten overtreft. Aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving gebeurt bij akte. De erfgenamen moeten de akte zenden naar de griffie van de rechtbank waaronder de overledene ressorteert.

6.7.1. Nalatenschap nog niet verdeeld

Als de nalatenschap niet is verdeeld, zijn gewoonlijk alle erfgenamen vereffenaar. De rechtbank kan echter een vereffenaar benoemen:

- op verzoek van een erfgenaam
- op verzoek van een belanghebbende, waaronder de ontvanger, als degene die met het beheer van de nalatenschap is belast zijn taak niet goed uitvoert

De vereffenaar moet de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen. Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

6.7.2. Nalatenschap verdeeld

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. De ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam echter slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten).

De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die

aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

6.8. De rechtbank benoemt een vereffenaar

Vereffening van een nalatenschap houdt in dat een vereffenaar de schuldeisers benadert, de boedel te gelde maakt en vervolgens de schuldeisers voldoet op basis van een slotuitdelingslijst. Een batig saldo van de nalatenschap wordt verdeeld onder de erfgenamen.

6.8.1. Nalatenschap nog niet verdeeld

Als de vereffenaar de nalatenschap nog niet heeft verdeeld, moet hij de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen.

Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

De ontvanger kan zich niet verhalen op de nalatenschap.

6.8.2. Nalatenschap verdeeld

Als de vereffenaar de nalatenschap heeft verdeeld, zijn er twee mogelijkheden:

- de nalatenschap is zuiver aanvaard
- de nalatenschap is aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving

6.8.3. Nalatenschap zuiver aanvaard

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

De ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam echter slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten) voor:

- naheffings- en navorderingsaanslagen die na de dood van de erflater zijn opgelegd
- aansprakelijkheidsbeschikkingen op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990, die na de dood van de erflater zijn opgemaakt

6.8.4. Nalatenschap aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. Echter, de ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten).

De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

7. Invordering voor derden

De ontvanger behandelt in sommige gevallen invorderingsopdrachten van derden. Met derden wordt bedoeld: instanties of organen die dwangbevelen uitvaardigen en de dwanginvordering uitbesteden aan de Belastingdienst. In de bepalingen van de betreffende wetgeving is aangegeven of de Invorderingswet 1990 geheel van toepassing is, of er sprake is van een verdeling van bevoegdheden, of dat er slechts enkele bepalingen uit de Invorderingswet 1990 van toepassing zijn. Soms is er een coördinerend kantoor aangewezen dat het contact met het uitvaardigend orgaan (de derde) onderhoudt.

Daarnaast verleent de ontvanger ook hulp en bijstand bij de invordering van belasting, premies en EU-heffingen voor buitenlandse belastinginstanties. Dit gebeurt op grond van bepaalde internationale regelingen.

7.1. Soorten invorderingsopdrachten

In de volgende gevallen is sprake van invorderingsopdrachten van derden:

- bezoldiging op grond van de Ambtenarenwet 1929
- varkensheffing op grond van de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren
- rente op grond van de Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën
- schuldplichtigheid ten behoeve van de Staat op grond van de Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën
- rente op grond van de Herverkavelingswet Walcheren 1947
- geluidsheffing burgerluchtvaart op grond van de Luchtvaartwet
- rente op grond van de Reconstructiewet Midden Delfland
- teveel uitbetaalde eigenwoningbijdrage op grond van de Wet bevordering eigenwoningbezit
- geldboete op grond van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
- geldboete op grond van de Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde 1990
- verontreinigingsheffing rijkswateren op grond van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren
- huursubsidie op grond van de Huursubsidiewet (oud)
- mestoverschotheffing op grond van de Meststoffenwet (oud)

- sociale verzekeringspremies over tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006 op grond van de Coördinatie Wet Sociale Verzekering (oud) (zie Instructie Invordering Verzekeringspremies) [boekwerk Invordering 1990, onder nr. 13.00.00]

7.2. Wettelijke kader invordering derden

Bij de behandeling van invorderingsopdrachten van derden is de Invorderingswet 1990 soms geheel van toepassing. Soms is sprake van een verdeling van bevoegdheden of zijn slechts enkele bepalingen uit de Invorderingswet 1990 van toepassing. Dat is afhankelijk van de relevante wetgeving (zie onderstaand overzicht).

Wetgeving	Soort vordering	Van toepassing zijnde bepalingen	In welke mate
Gezondheids- en welzijnswet voor dieren, artikel 93a	Varkensheffing, artikel 91a,	Invorderingswet 1990 met uitzondering van artikel 17, lid 2, 2 ^e volzin en artikel 59 en 62 Invorderingswet 1990	Verdeling bevoegdheden
Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën, artikel 133	Rente		Geheel van toepassing
Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën, artikel 135	Schuldplichtigheid tegenover de Staat	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Herverkavelingswet Walcheren 1947, artikel 102	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Huursubsidiewet, artikel 37 (oud) (overgangsbepaling nog van toepassing)	Huursubsidie	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Landinrichtingswet, artikel 229	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Landinrichtingswet, artikel 240	Ruilverkavelingsrente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Loodsenwet, artikel 28	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Luchtvaartwet, artikel 77b	Geluidsheffing burgerluchtvaart	Invorderingswet 1990 met uitzondering van: artikel 9, lid 1-9, artikel 59 en 62	Verdeling bevoegdheden
Meststoffenwet, artikel 42 (oud) (overgangsbepaling nog van toepassing)	Mestoverschotheffing	Invorderingswet 1990 m.u.v. artikel 17, lid 2, 2 ^e volzin en artikel 59 en 62	Verdeling bevoegdheden
Reconstructiewet Midden-Delfland, artikel 114	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Wet bevordering eigenwoningbezit, artikel 51	Teveel uitbetaalde eigenwoningbijdrage	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, artikel 49	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde 1990, artikel 16	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Wet verontreiniging oppervlaktewateren, artikel 26	Verontreinigingsheffing rijkswateren	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing

7.3. Rol coördinerend kantoor

Bij de behandeling van invorderingsopdrachten van derden is er soms een coördinerend kantoor aangewezen dat het contact met het uitvaardigend orgaan (de derde) onderhoudt. Gedurende de dwanginvordering onderhoudt het coördinerend kantoor contact met het uitvaardigend orgaan.

Voor de invordering van de rente en ruilverkavelingsrente op grond van de Landinrichtingswet is de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Zwolle aangewezen als coördinerend kantoor.

8. Betaling en afboeking

Betalen is een wijze waarop een verbintenis teniet kan gaan. Anders gezegd: de schuld is voldaan.

Er zijn verschillende betaalvormen:

- de acceptgiro
- de automatische incasso
- contant geld storten op een (Post)bank
- het overschrijvingsformulier
- en allerlei vormen van elektronische overboeking

Elke vorm van betalen heeft een bepaalde doorlooptijd nodig om op de bestemming te worden afgeboekt. Per betaalvorm verschilt de doorlooptijd meestal. Om discussie en misverstanden over de tijdigheid van een betaling te voorkomen, heeft de Belastingdienst het tijdstip van betaling vastgesteld (Leidraad Invordering 2008, artikel 7.1).

Staan er meerdere belastingaanslagen open, dan boekt de ontvanger eerst de oudste aanslag af. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

De afboeking (ook wel toerekening genoemd) van de betaling gebeurt altijd volgens een bij artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 vastgestelde volgorde:

1. eerst de kosten
2. dan de betalingskorting
3. daarna de rente
4. tenslotte op de belastingaanslag

Er gelden aanvullende bepalingen voor afboeking van bedragen ontvangen uit executie en Wet schuldsanering natuurlijke personen of faillissement, afboeking op bestuurlijke boetes en betalingen door aansprakelijkgestelden en afboekingen op schunal-aanslagen.

Geeft de betaler een bestemming aan waarop de betaling moet worden afgeboekt, dan wordt de betaling afgeboekt zoals de betaler dat heeft aangegeven. Deze bestemming mag niet in strijd zijn met de in artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 genoemde volgorde van afboeking.

Betalingen kunnen worden verdeeld in twee soorten:

- gerichte betalingen
- ongerichte betalingen

De ontvanger is verplicht om bij iedere contante betaling een kwitantie af te geven. Omdat de belastingdeurwaarder het geld int, zal hij ook de kwitantie afgeven. Op enkele uitzonderingen na, stuurt de ontvanger bij iedere afboeking een kennisgeving van die afboeking aan de belastingschuldige.

Soms wordt er een bedrag betaald zonder dat er een belastingaanslag aan ten grondslag ligt. Deze vrijwillig betaalde belasting wordt ook wel gewetensgeld genoemd. Als er voor deze belastingschuldige geen navorderings- of naheffingsaanslag meer opgelegd kan worden waarop het betaalde bedrag kan worden afgeboekt, wordt de betaling als bijzondere ontvangst geboekt.

Als een belastingschuldige verzoekt om terugbetaling van wat hij door een evidente vergissing of misverstand heeft overgemaakt aan de Belastingdienst, wordt daaraan niet zonder meer tegemoet gekomen. Het is heel goed mogelijk dat de betaling niet onverschuldigd is geweest. Hierdoor zou de schuldvordering teniet zijn gegaan en kan de invordering niet zonder meer opnieuw plaatsvinden. In dat geval betaalt de ontvanger het bedrag niet terug, tenzij de belastingschuldige aan de ontvanger verklaart dat hij geen beroep zal doen op het eventuele feit dat de schuld in een eerder stadium teniet is gegaan en dat hij de schuld op de juiste wijze zal voldoen.

8.1. Acceptgiro (OLA)

Een acceptgiro is een kaart die meestal door de Belastingdienst tegelijk met het aanslagbiljet aan de belastingschuldige wordt gezonden om de betaling van zijn belastingaanslag te vereenvoudigen. Het bedrag, de naam en het rekeningnummer van de belastingschuldige zijn er namelijk al op aangegeven, evenals het bedrag en zijn rekeningnummer (voor zover dit laatste bekend is).

De belastingschuldige hoeft in het eenvoudigste geval alleen zijn handtekening te zetten en de kaart naar zijn bank te versturen.

Op de acceptgiro plaatst de Belastingdienst een betalingskenmerk. De Belastingdienst kan de betaling hiermee veel sneller (geautomatiseerd) verwerken.

De acceptgiro van de Belastingdienst is optisch leesbaar gemaakt. Vandaar dat deze OLA (optisch leesbare acceptgiro) wordt genoemd.

8.2. Automatische incasso/stornering

De automatische incasso is een betaalvorm waarbij de betaler de schuldeiser toestemming geeft voor een eenmalige of een periodieke afschrijving van zijn bank- of girorekening.

Deze handige betaalvorm kan bij de Belastingdienst op dit moment alleen worden gebruikt bij de betaling van de voorlopige aanslagen IB/premies volksverzekeringen en de motorrijtuigenbelasting.

De belastingschuldige kan deze betaalvorm kiezen door de aan hem uitgereikte machtiging te ondertekenen en terug te zenden aan de Belastingdienst/Centrale administratie. De B/CA schrijft de verschuldigde belasting in maandelijkse termijnen van zijn rekening af.

De klant kan bij automatische incasso het afgeschreven bedrag binnen 30 dagen storneren (terug laten boeken).

8.3. Contante betaling

Als een belastingschuldige zijn belastingschuld contant wil betalen, moet hij dat doen op het postkantoor.

Een storting op het postkantoor wordt alleen geaccepteerd als de bij de belastingaanslag meegezonden OLA (optisch leesbare acceptgiro) wordt gebruikt. Bij storting op het postkantoor moet de belastingschuldige altijd stortingsrecht betalen. Het maximale bedrag dat per keer kan worden gestort is € 14.999.

De belastingschuldige krijgt het strookje van de acceptgirokaart terug. Daarop staat geprint wanneer, op welke rekening en hoeveel er is betaald. Dit strookje geldt als betalingsbewijs. Bij storting op het postkantoor kan de belastingschuldige zijn storting nog dezelfde dag storneren.

Bij deurwaardershandelingen, zoals het uitbrengen van een hernieuwd bevel tot betaling, kan contant worden betaald aan de belastingdeurwaarder. De deurwaarder moet dan een kwitantie afgeven.

Betaling door middel van een bank- of giro-overschrijving is geen contante betaling in de zin van artikel 7, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

8.4. Overschrijvingsformulier

Het overschrijvingsformulier is een formulier dat door de bank aan de rekeninghouder wordt gezonden waarmee hij een betalingsopdracht aan de bank kan geven.

Als de belastingschuldige een overschrijvingsformulier wil gebruiken in plaats van de door de Belastingdienst toegezonden acceptgiro, moet hij wel alle gegevens van de aanslag en het betalingskenmerk op het overschrijvingsformulier vermelden. Hij loopt anders het risico dat de verwerking van de betaling langer op zich laat wachten.

Met de komst van internetbankieren is het overschrijvingsformulier minder belangrijk geworden.

8.5. Elektronische betaling

Er zijn twee belangrijke vormen van elektronisch betalen:

- Internetbankieren. Deze vorm van betalen wordt nu het meest gebruikt. De belastingschuldige geeft via zijn computer een betaalopdracht aan

zijn bank. Het geld staat dan meestal direct daarna op de rekening van begunstigde.

- Pin- of creditcardtransactie. Betalen door middel van een pin- of creditcardtransactie is op dit moment bij de Belastingdienst alleen mogelijk bij de uitoefening van enkele niet-fiscale douanetaken.

8.6. Tijdigheid betaling

Een betaling wordt als tijdig aangemerkt als het moment van bijschrijven op een rekening van de Belastingdienst uiterlijk samenvalt met de dag waarop de toegestane betalingstermijn verstrijkt. Het is de verantwoordelijkheid van de belastingschuldige om het initiatief tot betalen op zo'n moment te nemen dat aan deze voorwaarde wordt voldaan.

8.7. Tijdstip van betaling

De hoofdregel is dat de datum van bijschrijving op de rekening van de Belastingdienst als tijdstip van betaling geldt.

Als er contant geld wordt gestort op het postkantoor dan geldt als tijdstip van betaling de eerste werkdag volgend op de dag van storting.

Bij een pin- of creditcardtransactie geldt de dag van de pin- of creditcardtransactie als tijdstip van betaling.

Voor de vaststelling van het tijdstip van betaling bij verrekeningen en verminderingen geldt het volgende:

- Bij verrekening van een teruggaaf die voortvloeit uit een vermindering van een andere, al betaalde belastingaanslag met een openstaande belastingaanslag geldt als tijdstip van betaling de datum van de verminderingsbeschikking waaruit de vermindering blijkt.
- Bij verrekening van een negatieve belastingaanslag met een nog niet betaalde belastingaanslag geldt als tijdstip van betaling de datum van verwerking van die belastingaanslag.

De Algemene Termijnenwet is op grond van artikel 9, lid 10 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing op de betalingstermijnen. Dit heeft tot gevolg dat de betalingstermijn niet wordt verlengd als die eindigt op een zaterdag, zondag of een algemeen erkende feestdag.

8.8. Afboeking op kosten

Bij de afboeking van een betaling op een belastingaanslag moeten als eerste de kosten worden afgeboekt.

Onder kosten wordt verstaan alle kosten die op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen aan de belastingschuldige in rekening zijn gebracht. Hieronder vallen ook de kosten die verbonden zijn aan de werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht in het kader van de invordering langs civielrechtelijke weg.

De kosten van ambtelijke werkzaamheden vallen niet onder deze begripsomschrijving en die worden niet op grond van de Kostenwet in rekening gebracht. Deze vallen onder artikel 7, lid 1, letter d van de Invorderingswet 1990.

Kosten die worden gemaakt voor meerdere belastingaanslagen worden toegerekend aan één van die belastingaanslagen. Onder zulke kosten vallen bijvoorbeeld de beslag- en taxatiekosten.

Als met een door executie ingevorderd bedrag niet alle kosten kunnen worden betaald, worden eerst de kosten van derden voor de door hen in het kader van de tenuitvoerlegging verrichte handelingen voldaan.

8.9. Afboeking op betalingskorting

Na de afboeking van de kosten wordt bij de afboeking van een betaling op een belastingaanslag gekeken naar de betalingskorting. Het gaat hierbij om de na een vermindering van een belastingaanslag teruggenomen betalingskorting die niet verrekend is met het uit te betalen bedrag van die vermindering. Deze verrekening had wel moeten plaatsvinden (Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 4).

Omdat ook kosten in rekening gebracht kunnen worden voor de invordering van deze onterecht niet verrekende teruggenomen betalingskorting, is de betalingskorting opgenomen in de toerekeningsregel van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

8.10. Afboeking op rente

Na afboeking van kosten en betalingskorting wordt de rente afgeboekt.

De rente bedoeld in artikel 7 van de Invorderingswet 1990 gaat alleen over de invorderingsrente. De heffingsrente, revisierente en compenserende rente vallen onder artikel 7, lid 1, letter d van de Invorderingswet 1990.

Van de afboeking op rente stelt de ontvanger een rentebeschikking op voor de belastingschuldige.

In de beschikking staat in ieder geval:

- de hoogte van de vastgestelde rente
- de periode waarover de rente is berekend
- de mededeling dat de belastingschuldige een bezwaarschrift kan indienen tegen de in rekening gebrachte invorderingsrente (Invorderingswet 1990, artikel 30, lid 1)

8.11. Afboeking op aanslag

Na afboeking van de kosten, betalingskorting en rente wordt het restant van de betaling afgeboekt op de belastingaanslag.

Binnen de belastingaanslag vindt de afboeking plaats naar evenredigheid van de op het aanslagbiljet in te vorderen bedragen. Als de heffing van belasting en premies volksverzekeringen op één aanslagbiljet plaatsvindt (Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 9.1, lid 3) of moet worden afgedragen op één aangifte (Wet loonbelasting 1964, artikel 27, lid 2), vindt de afboeking als laatste plaats op de premies volksverzekeringen.

Als er sprake is van een belastingaanslag en een in verband met die belastingaanslag vastgestelde bestuurlijke boete, wordt ook de invorderingsrente afgeboekt die is belopen op de bestuurlijke boete. Dit gebeurt ook als deze nog niet onherroepelijk vaststaat. De ontvanger handelt in de hieronder omschreven situaties als volgt:

Situatie	Handeling
Er is sprake van een belastingaanslag, een in verband met die belastingaanslag vastgestelde bestuurlijke boete en voor de bestuurlijke boete is uitstel van betaling verleend in verband met een bezwaar- en beroepschrift.	De ontvanger rekent de betaling niet toe naar evenredigheid aan de belasting of terugvordering en de bestuurlijke boete maar uitsluitend aan de belasting. Let op Als er ondanks het uitstel zoveel wordt betaald dat er nog een bedrag overblijft na afboeking op de belasting, de premies voor de werknemersverzekeringen of de terugvordering, dan rekent de ontvanger het bedrag toe aan de bestuurlijke boete. De ontvanger handhaaft de afgeboekte bedragen op de bestuurlijke boete.
Er zijn bedragen op de bestuurlijke boete afgeboekt en nadien wordt deze boete alsnog aangevochten.	

8.12. Executoriale verkoop

De opbrengst van de executoriale verkoop wordt door de belastingdeurwaarder afgedragen aan de ontvanger.

Van deze opbrengst betaalt de ontvanger allereerst de executiekosten.

Het restant boekt hij vervolgens af op de belastingaanslagen waarvoor de executie heeft plaatsgevonden. Hij houdt daarbij rekening met de voorrang van bepaalde belastingaanslagen.

De afboeking op gelijkbevoorrechte schulden vindt met inachtneming van de vastgestelde afboekingsvolgorde van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990, eerst plaats op de oudste aanslag. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

Als er meer opbrengst is dan er schuld openstaat, mag die meeropbrengst niet worden verrekend met belastingaanslagen die niet in het uitgewonnen beslag zijn begrepen. Als de ontvanger zich wil verhalen op die meeropbrengst, zal hij beslag onder zichzelf moeten leggen. Als de (meer)opbrengst voortkomt uit de verkoop van zaken die eigendom zijn van derden (zoals bij toepassing van artikel 22 en 23 van de Invorderingswet 1990), mag de ontvanger geen vordering doen. Het restant wordt dan uitbetaald aan de betreffende derde(n).

8.13. WSNP en faillissement

Bedragen ontvangen uit een wettelijke schuldsanering of faillissement worden afgeboekt volgens de uitdelingslijst.

Als er meerdere belastingaanslagen ter verificatie zijn ingediend, vindt de afboeking plaats volgens de vastgestelde volgorde van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990. De afboeking vindt dan eerst plaats op de oudste aanslag. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

8.14. Afboeking op boete

De hoofdregel is: afboeking vindt evenredig plaats op de aanslag, premies en bestuurlijke boete. Als sprake is van een belastingaanslag en een in verband met die aanslag vastgestelde bestuurlijke boete, vindt afboeking van een betaald bedrag alleen plaats op de belasting. Dit gebeurt als voor de betaling van de bestuurlijke boete uitstel van betaling is verleend in verband met een bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep).

Als de belastingschuldige zoveel heeft betaald dat er na afboeking op de belasting nog een bedrag overblijft, dan boekt de ontvanger dit restant bedrag ook af op de bestuurlijke boete. Als op de bestuurlijke boete is afgeboekt en nadien wordt de bestuurlijke boete alsnog aangevochten, dan blijven de afboekingen gehandhaafd.

8.15. Aansprakelijkheidsschuld

Als een betaling wordt verricht door een aansprakelijkgestelde, worden eerst de aan de aansprakelijkgestelde zelf in rekening gebrachte vervolgingskosten afgeboekt. Het resterende bedrag wordt met inachtneming van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 afgeboekt op de aansprakelijkheidsschuld en de onderliggende belastingaanslag - echter met dien verstande dat op de op die aanslag zelf betrekking hebbende invorderingsrente en kosten alleen worden afgeboekt voor zover hiervoor aansprakelijk is gesteld.

Het resterende bedrag wordt op de belastingaanslag afgeboekt, met inachtneming van de toerekeningsbepaling van artikel 7, lid 2 van de Invorderingswet 1990. Van deze toerekening naar evenredigheid wordt afgeweken als de derde niet aansprakelijk is gesteld voor de bestuurlijke boete. In dat geval kan niet op de bestuurlijke boete worden afgeboekt.

De ontvanger licht zowel de aansprakelijkgestelde als de belastingschuldige schriftelijk in over de wijze van afboeking van de betaling.

8.16. Afboeking op schunal aanslag

Als de belastingschuldige schuldig-nalatig is verklaard, mag een betaling niet zonder meer worden afgeboekt op het in de aanslag begrepen

premiedeel waarvoor de schuldlige nalatigheid is ingeroepen. De belastingschuldige kan namelijk binnen 5 jaar na dagtekening van de beschikking schuldig-nalatig alsnog het verschuldigde bedrag aan de Belastingdienst betalen. Daarna niet meer.

8.17. Gerichte betalingen

Een gerichte betaling is een betaling waarvan de belastingschuldige heeft aangegeven op welke belastingaanslag(en) de betaling moet worden afgeboekt (bestemming). De ontvanger moet met de wens van de belastingschuldige rekening houden.

Deze bestemming mag niet in strijd zijn met de volgorde van afboeking genoemd in artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

8.18. Ongerichte betalingen

Alle betalingen die geen bestemming hebben gekregen van de belastingschuldige zijn ongerichte betalingen.

Als een belastingschuldige een betaling heeft bestemd voor een belastingaanslag die al is betaald en daarnaast staan op zijn naam nog andere belastingaanslagen open, dan wordt die (teveel)betaling aangemerkt als een ongerichte betaling.

8.19. Kwantitie en kennisgeving

De ontvanger is verplicht om bij iedere contante betaling een kwitantie af te geven. Omdat de belastingdeurwaarder het geld int bij de uitoefening van zijn taken, zal hij de kwitantie afgeven.

De belastingdeurwaarder geeft ook een kwitantie af als op grond van de Instructie Kasbeheer [boekwerk Comptabiliteit, nr. 3.00.00] op het kantoor van de ontvanger kan worden betaald.

Van iedere afboeking van een betaling, stuurt de ontvanger een kennisgeving naar de belastingschuldige. Die kennisgeving hoeft niet te worden verzonden als het gaat om een slotbetaling op een belastingaanslag waarbij geen kosten en rente worden afgeboekt.

Een kennisgeving hoeft ook niet verzonden te worden als de betaling plaatsvindt op grond van een machtiging tot automatische incasso en daarbij geen vervolgingskosten worden afgeboekt.

Bij een afboeking van een betaling naar aanleiding van een aansprakelijkstelling, licht de ontvanger zowel de aansprakelijkgestelde als de belastingschuldige schriftelijk in over de wijze van afboeking van de betaling.

Wordt een verzoek om afgifte van een duplicaatkwitantie gedaan, dan stuurt de ontvanger een brief aan de belastingschuldige met een bevestiging van het betaalde bedrag.

9. Innen van bedragen op kwitantie BDW

Bij de betekening van het hernieuwde bevel tot betaling of bij het uitvoeren van de beslagopdracht, kan aan de belastingdeurwaarder betaling worden aangeboden.

De werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder zijn in dat geval:

- het opmaken van een kwitantie
- afdracht van de ontvangen gelden
- het opmaken van een borderel

9.1. Opmaken van een kwitantie

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Hij vermeldt daarin:

- de naw-gegevens van degene van wie het geld is ontvangen
- het totaal ontvangen bedrag in cijfers en in letters
- de naw-gegevens van de belastingschuldige
- de opdrachtgever die de dwangbevelen heeft uitgevaardigd
- de betaalde schuld per aanslag, opgesplitst in hoofdsom, kosten en eventueel verschuldigde rente
- de kosten van de kwitantie. Als aan de belastingdeurwaarder betaling wordt aangeboden bij het doen van een hernieuwd bevel tot betaling, brengt hij geen kwitantiekosten in rekening.
- het totaalbedrag dat wordt betaald
- de volledige voor- en achternaam van de belastingdeurwaarder
- de plaats van inning
- handtekening van de belastingdeurwaarder
- datum van inning

De belastingdeurwaarder laat het originele exemplaar van de kwitantie achter voor de belastingschuldige.

9.2. Afdracht van ontvangen gelden

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Hij stort nog dezelfde dag het totaal van de ontvangen gelden bij het postkantoor op de rekening van de

Belastingdienst. De belastingdeurwaarder maakt hiervoor gebruik van zijn filiaalstortingskaart.

9.3. Opmaken van een borderel

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Na afdracht van het geld maakt hij een borderel (specificatie) op. Hij vermeldt daarin:

- de naam van de belastingdeurwaarder
- de naam van het kantoor van de belastingdeurwaarder
- de naam van de belastingschuldige
- het volgnummer van de kwitantie
- de soort belasting met de periode
- het aanslagnummer
- het totaalbedrag gesplitst in belasting, kosten, rente en kwitantiekosten

De belastingdeurwaarder levert zijn kwitantieboek en de borderel met daaraan de filiaalstorting in.

10. Verrekenen

Verrekening (Invorderingswet 1990, artikel 24) houdt in dat de ontvanger een aan een belastingschuldige uit te betalen bedrag in mindering brengt op een schuld van die belastingschuldige, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Dit zijn bijvoorbeeld belastingschulden en douaneschulden. Zowel het uit te betalen bedrag, als de openstaande schuld gaan voor het bedrag van de verrekening teniet. In sommige gevallen mag de ontvanger ook een uit te betalen bedrag in mindering brengen op de openstaande schuld van een ander dan degene op wiens naam de beschikking van het uit te betalen bedrag staat.

De ontvanger heeft een eigen wettelijk kader voor verrekenen.

Als de ontvanger van de Belastingdienst aan een belastingschuldige bedragen moet uitbetalen, dan kan hij die verrekenen met van deze belastingschuldige te innen bedragen (Invorderingswet 1990, artikel 24).

De ontvanger heeft een eigen wettelijk kader voor verrekenen.

Rechten bij invoer en uitvoer kunnen met nationale heffingen van een belastingschuldige worden verrekend en omgekeerd.

Voor de verrekening van en met toeslagen gelden specifieke regels die niet zijn gebaseerd op artikel 24 van de Invorderingswet 1990, maar op artikel 30 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.

De ontvanger kan niet verrekenen met restituties die door het Produktschap worden uitbetaald.

Na de verjaring van het recht tot verrekenen mag de ontvanger niet meer verrekenen.

Verrekening vindt niet van rechtswege plaats. De ontvanger bepaalt of hij wel of niet tot verrekening overgaat.

Er zijn beleidsmatige beperkingen gesteld voor verrekening bij:

- betwiste belastingschuld
- uitstel van betaling
- kwijtschelding en niet verder bemoeilijken
- echtgenoten en geregistreerde partners
- voorlopige teruggaven
- aansprakelijkheid
- te verlenen en terug te nemen betalingskorting
- uitstel van betaling voor een conserverende belastingaanslag

- cessie en verpanding

Een belastingschuldige kan een verzoek indienen om verrekening met eigen schulden of om verrekening met een schuld ten name van een ander.

Als tijdstip van verrekening voor de berekening van invorderingsrente en kosten geldt de dagtekening van het aanslagbiljet of de beschikking met het uit te betalen bedrag.

De datum vanaf wanneer verrekening mogelijk is, is afhankelijk van de soort schuld:

- belastingaanslagen
- vorderingen van het UWV
- invorderingsopdrachten van derden

Een belastingplichtige kan een belastingteruggave overdragen aan een derde door middel van cessie of verpanding. Omdat een dergelijke overdracht de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger kan doorkruisen, is een instemmingsregeling in het leven geroepen (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Verder heeft de ontvanger nog een aantal bijzondere verrekeningsmogelijkheden. Hij kan verrekenen:

- bij een verzoek om verrekening van op aangifte te betalen omzetbelasting of loonheffing met een te verwachten teruggaaf omzetbelasting
- bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting
- bij een fiscale eenheid omzetbelasting
- bij een fiscale eenheid omzetbelasting

10.1. Wettelijk kader verrekenen

De verrekeningsbepalingen van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 wijken af van de algemene verrekeningsbepalingen van het Burgerlijk Wetboek. De verrekening kan namelijk al plaats vinden met te betalen belastingaanslagen waarvan de betalingstermijn nog niet is verstreken (dus voordat de vordering opeisbaar is). Ook is het niet vereist dat de Belastingdienst zelf schuldeiser is van de te innen bedragen (dus wederkerig schuldenaarschap is niet nodig).

Met uitzondering van toeslagen kunnen door de ontvanger uit te betalen belastingteruggaven, schadevergoedingen en kostenvergoedingen worden verrekend met verschillende soorten schulden. De invordering van die schulden moet dan wel aan de Belastingdienst zijn opgedragen. Bovendien moet voor die schulden artikel 24 van de Invorderingswet 1990 van toepassing zijn verklaard.

In het geval van faillissement, surséance van betaling en WSNP gelden de verrekeningsregels van de Faillissementswet. Deze wet bepaalt dat er wel sprake moet zijn van wederkerig schuldenaarschap.

10.2. Tijdstip verrekenen voor berekenen invorderingsrente en kosten

Als tijdstip van verrekening geldt de dagtekening van het aanslagbiljet of de beschikking met het uit te betalen bedrag. De datum van de feitelijke administratieve afboeking is niet van belang.

Deze dagtekening geldt ook als de dag van betaling - in de zin van artikel 28, lid 5 van de Invorderingswet 1990 - op de aanslag waarmee de ontvanger verrekent. Voor de berekening van de invorderingsrente houdt de ontvanger rekening met deze 'betalingsdatum'.

Als op of na deze datum invorderingsmaatregelen zijn getroffen, vermindert de ontvanger de hieraan verbonden kosten voor zover ze betrekking hebben op dat deel van de aanslag dat door verrekening teniet is gegaan.

10.3. Verrekenen invoer- en uitvoerrechten

Alle rechten bij invoer en uitvoer kunnen worden verrekend met nationale heffingen en omgekeerd (artikel 2, lid 1, letter a van de Invorderingswet 1990).

De ontvanger ontleent zijn bevoegdheid tot verrekening aan artikel 24 van de Invorderingswet 1990. Deze bevoegdheid geldt vanaf 1 juni 1996, ook als de te innen en uit te betalen bedragen betrekking hebben op een periode die gelegen is vóór 1 juni 1996.

Onder rechten bij invoer en uitvoer vallen ook:

- a. anti-dumpingheffingen bij invoer
- b. landbouwheffing bij invoer en uitvoer

Verder geldt de verrekeningsbevoegdheid voor alle met punt a en/of b verband houdende:

- nationale heffingen (ook van niet-douanekantoren)
- bestuurlijke boeten
- compenserende rente
- kosten van ambtelijke werkzaamheden

Als de Douane constateert dat een belastingschuldige een teruggaaf van een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst verwacht, dan moet het initiatief tot verrekening uitgaan van de Douane. De aangezochte ontvanger treft maatregelen om de verrekening te waarborgen. De Douane stuurt aan belastingschuldige een bericht over deze verrekening. Een

eventueel administratief beroep wordt ook door de Douane behandeld. In de spiegelbeeldsituatie geldt het omgekeerde.

10.4. Verrekenen restituties productschap

Omdat een productschap geen onderdeel uitmaakt van de Staat, kan de ontvanger niet verrekenen met restituties die door het productschap worden uitbetaald.

De ontvanger kan in voorkomend geval wel onder het productschap derdenbeslag leggen.

10.5. Verjaring verrekeningsrecht

Het recht tot verrekening verjaart na 5 jaar. Deze verjaringstermijn gaat in op de dag nadat de belastingaanslag geheel invorderbaar is geworden, dan wel vanaf de dag waarop de belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar werd.

Verrekening met verjaarde belastingaanslagen is niet mogelijk.

10.6. Vanaf welke datum verrekenen?

De datum vanaf wanneer de ontvanger bedragen kan verrekenen, is afhankelijk van de soort schuld:

- belastingaanslagen
- vorderingen van het UWV
- invorderingsopdrachten van derden

10.6.1. Belastingaanslagen

Verrekening van een belastingaanslag kan plaatsvinden vanaf de datum van de dagtekening van het aanslagbiljet.

Een uitzondering op deze regel geldt voor:

- een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld
- een voorlopige aanslag in de vennootschapsbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld
- een voorlopige conserverende aanslag in de inkomstenbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld

In deze gevallen kan verrekening pas plaatsvinden voor zover er betalingstermijnen zijn verstreken, tenzij er sprake is van versnelde invordering.

10.6.2. Vorderingen UWV

Zolang de ontvanger met de invordering van de openstaande vordering van het UWV is belast, kan hij verrekenen met uit te betalen bedragen. Verrekening kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is overgedragen. Dit moment wordt gemarkeerd door de toezending van het dwangbevel door het UWV.

Zodra de belastingschuldige failliet is verklaard, is verrekening niet meer mogelijk.

10.6.3. Invorderingsopdrachten derden

Verrekening van invorderingsopdrachten van derden kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is opgedragen. Dit moment wordt gemarkeerd door de toezending van het dwangbevel door de heffende instantie.

Zodra de belastingschuldige failliet is verklaard, is verrekening niet meer mogelijk.

10.7. Verzoek verrekening met eigen schulden

Verrekening van invorderingsopdrachten van derden kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is opgedragen. Dit moment wordt gemarkeerd door de toezending van het dwangbevel door de heffende instantie.

Zodra de belastingschuldige failliet is verklaard, is verrekening niet meer mogelijk.

10.8. Verzoek verrekening met schuld derde

Een belastingschuldige kan verzoeken om een uit te betalen bedrag te verrekenen met openstaande schuld ten name van een ander. De ontvanger voert dit verzoek alleen uit wanneer de belastingschuldige een door hemzelf ondertekende machtiging tot verrekening heeft bijgevoegd. Als de machtiging ontbreekt, vraagt de ontvanger deze op.

De ontvanger verrekent eerst met de openstaande belastingaanslagen ten name van de belastingschuldige. Pas daarna voert hij de gevraagde verrekening uit.

10.9. Verrekening betwiste belastingschuld

In het algemeen verrekent de ontvanger niet met een betwiste belastingschuld, tenzij de belastingschuldige hierom verzoekt.

Als de financiële situatie van de belastingschuldige zodanig is dat er vrees bestaat voor onverhaalbaarheid van belastingaanslag, kan de ontvanger wel verrekenen. De beweegredenen licht de ontvanger toe bij de bekendmaking in de beschikking.

10.10. Verrekenen bij uitstel van betaling

Wanneer de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een belastingaanslag, kan hij uit te betalen bedragen verrekenen voor zover de termijnen zijn vervallen. Dit is ook mogelijk als het uitstel van betaling is verleend in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag.

De ontvanger kan teruggaven omzetbelasting in bijzondere gevallen uitbetalen in plaats van verrekenen. Namelijk als hij meent dat verrekening de continuïteit van de bedrijfsvoering direct in gevaar zou brengen en dat niet hoeft te worden gevreesd voor onverhaalbaarheid van de belastingschuld (Leidraad Invordering 2008, artikel 25.3.4).

10.11. Verrekenen bij kwijtschelding en geen invorderingsmaatregelen

Door kwijtschelding gaat de belastingschuld teniet. Hierdoor is verrekening niet mogelijk met die belastingschuld.

Bij niet verder bemoeilijken stelt de ontvanger vrijwel altijd de voorwaarde dat uit te betalen bedragen gedurende een bepaalde periode worden verrekend.

De termijn waarbinnen verrekening plaatsvindt bedraagt maximaal 3 jaar, te rekenen vanaf de datum van de beschikking. Maar als de belastingaanslag eerder verjaart, loopt deze termijn af op het moment dat de verjaring intreedt.

Als deze verrekeningsclausule niet in de beschikking is opgenomen, mag de ontvanger niet tot verrekening overgaan.

10.12. Verrekenen bij echtgenoten/geregistreerde partners

Verrekening tussen echtgenoten is niet mogelijk. Volgens artikel 24, lid 2 van de Invorderingswet 1990 is het namelijk alleen toegestaan om bedragen te verrekenen van één en dezelfde belastingschuldige. Het maakt voor de verrekening dus geen verschil of de echtgenoten in gemeenschap van goederen zijn gehuwd of niet.

De ontvanger kan een teruggave van de ene echtgenoot alleen verrekenen met schulden van de andere echtgenoot als de gerechtigde tot de teruggaaf toestemming verleent.

Deze regels gelden ook bij een geregistreerd partnerschap.

10.13. Verrekenen bij voorlopige teruggaven

Bij een voorlopige teruggaaf maakt de ontvanger onderscheid tussen een voorlopige teruggaaf ten name van de belastingschuldige en een voorlopige teruggaaf ten name van de partner van de belastingschuldige.

Een voorlopige teruggaaf ten name van de belastingschuldige mag de ontvanger onbeperkt verrekenen met achterstallige belastingschulden van de belastingschuldige.

Een voorlopige teruggaaf ten name van de partner van de belastingschuldige mag de ontvanger niet zonder toestemming verrekenen met belastingschulden van de belastingschuldige.

De ontvanger hoeft bij de verrekening geen rekening te houden met de beslagvrije voet.

10.14. Verrekenen bij aansprakelijkgestelden

Verrekening is ook mogelijk bij een aansprakelijkgestelde. De ontvanger kan een openstaande aansprakelijkheidsschuld verrekenen met een aan de aansprakelijkgestelde uit te betalen bedrag, zodra de betalingstermijn verstreken is van de belastingschuld waarvoor aansprakelijk is gesteld. Dus er moet sprake zijn van opeisbaarheid. Dat is gebaseerd op artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet, dat zegt dat artikel 24, lid 3 van de Invorderingswet 1990 niet geldt in dit geval.

Als de aansprakelijkgestelde de belastingaanslag heeft betaald en die belastingaanslag wordt later verminderd, dan heeft de aansprakelijkgestelde recht op het bedrag van de vermindering. De terugbetaling vindt plaats tot ten hoogste het bedrag dat de aansprakelijkgestelde heeft betaald. Dit geldt ook voor de invorderingsrente en de kosten die als gevolg van de vermindering van de belastingaanslag moeten worden terugbetaald.

Deze uit te betalen bedragen kan de ontvanger verrekenen met nog openstaande belastingschuld van de aansprakelijkgestelde, maar dan moet de ontvanger eerst de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte stellen van het voornemen tot verrekening. De ontvanger houdt het uit te betalen bedrag 4 weken aan na dagtekening van de schriftelijke kennisgeving.

In deze periode kan de belastingschuldige, als de derde zich al voor de aansprakelijkheidsschuld op hem heeft verhaald, derdenbeslag leggen onder de ontvanger op het bedrag van de belastingteruggaaf. In de derdenbeslagprocedure zal dan worden uitgemaakt aan wie de ontvanger het bedrag van de belastingteruggaaf moet betalen.

Als er geen (tijdig) derdenbeslag wordt gelegd, kan de ontvanger tot verrekening overgaan.

10.15. Verrekenen te verlenen/terug te nemen betalingskorting

Vanaf 1 januari 1998 kan de ontvanger bij betaling van een belastingaanslag ineens een betalingskorting verlenen. De betalingskorting wordt verleend voor belastingaanslagen die:

- een te betalen bedrag behelzen
- zijn gedagtekend in de periode waarover ze zijn opgelegd
- invorderbaar zijn in meer dan één termijn, waarvan ten minste één termijn vervalt voor de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven

De ontvanger verrekent de te verlenen betalingskorting met het bedrag van de belastingaanslag waarvoor de betalingskorting wordt verleend (Invorderingswet, 1990, artikel 24, lid 4).

De ontvanger is niet slechts bevoegd maar ook gehouden de betalingskorting te verrekenen. Daardoor kan de belastingschuldige ermee volstaan gelijk het lagere bedrag te betalen (het bedrag van de belastingaanslag minus het bedrag van de verleende betalingskorting). Dit bedrag moet uiterlijk op de eerste vervaldag van de belastingaanslag op de girorekening van de ontvanger zijn bijgeschreven.

Bij vermindering van een belastingaanslag waarvoor betalingskorting is verleend, verrekent de ontvanger de terug te nemen betalingskorting met het uit te betalen bedrag van de vermindering. Ook hier geldt dat deze verrekeningswijze dwingend is voorgeschreven. Zie hiervoor artikel 24, lid 4 van de Invorderingswet 1990.

Omdat de betalingskorting onvoorwaardelijk moet kunnen worden verrekend, zijn artikel 24, lid 2 en lid 3 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing. Dat betekent dat aan het bedrag van de betalingskorting of van de terug te nemen betalingskorting geen andere bestemming kan worden toegekend, niet door de ontvanger en niet door de belastingschuldige.

Ondanks de instemming van de ontvanger met cessie of verpanding is altijd verrekening mogelijk van de betalingskorting met de aanslag waarvoor de betalingskorting is verleend. Ook is altijd verrekening mogelijk van de terug te nemen betalingskorting met de vermindering van de aanslag waarvoor de betalingskorting is verleend (artikel 24, lid 6 van de Invorderingswet 1990).

Wanneer de ontvanger verzuimt de terug te nemen betalingskorting te verrekenen, kan hij de betalingskorting invorderen met toepassing van de Invorderingwet 1990 op grond van artikel 6, lid 1 en artikel 7, lid 1.

Als tijdstip van de verrekening geldt het tijdstip waarop de betalingskorting wordt verleend. Dit is de eerste vervaldag van de betreffende belastingaanslag of de dagtekening van de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekendgemaakt.

10.16. Verrekening conserverende belastingaanslag

Bij conserverende aanslagen gaat het om:

- belastingaanslagen inkomstenbelasting in verband met staking door overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrenteaanspraken
- kapitaalverzekering eigen woning

- winst uit aanmerkelijk belang of overlijdenswinst
- belastingaanslagen recht van successie of schenking bij bedrijfsopvolging

De ontvanger gaat niet tot verrekening over gedurende de looptijd van het uitstel van betaling.

De ontvanger kan uit te betalen bedragen wel verrekenen met bestuurlijke boeten die samenhangen met de conserverende belastingaanslag waarvoor uitstel van betaling is verleend ingevolge Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 9, 13, 14, 16 of 18. Dit is ook mogelijk als de bestuurlijke boeten nog niet onherroepelijk vaststaan, tenzij uitstel van betaling is verleend in verband met tegen de boete ingesteld bezwaar of beroep.

Voor een zodanige bestuurlijke boete wordt in elk geval geen uitstel van betaling verleend als bedoeld in Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.11.

10.17. Verrekening bij cessie en verpanding

Als een belastingplichtige een belastingteruggave heeft overgedragen of verpand, kan dat de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger doorkruisen. Daarom is de instemmingsregeling in het leven geroepen (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Cessie of verpanding van een uit te betalen bedrag aan toeslagen is niet mogelijk.

Er zijn algemene voorschriften voor de ontvanger die gelden voor de behandeling van zowel cessie als verpanding. Daarnaast zijn er voor de ontvanger bij cessie en verpanding afzonderlijk specifieke aandachtspunten.

Bij een cessie gaat de ontvanger eerst na of de cessie rechtsgeldig is. Verder beoordeelt de ontvanger of het een cessie van een toekomstige vordering betreft.

Tot slot beoordeelt de ontvanger of het uit te betalen bedrag, waarop het verzoek om cessie ziet, voldoende bepaalbaar is.

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek.

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger of de invordering van de belastingaanslag kan worden gefrustreerd door de cessie. Als er geen redenen zijn om dat te denken, stemt de ontvanger in met het verzoek.

Bij een verpanding beoordeelt de ontvanger eerst of er sprake is van een stille of openbare verpanding.

Vervolgens beoordeelt de ontvanger of het een verpanding van een toekomstige teruggaaf betreft.

Tot slot beoordeelt de ontvanger of het uit te betalen bedrag, waarop het verzoek om verpanding ziet, voldoende bepaalbaar is.

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek.

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger of de invordering van de belastingaanslag kan worden gefrustreerd door de verpanding. Als er geen redenen zijn om dat te denken, stemt de ontvanger in met het verzoek.

Voordat de ontvanger toekomt aan uitbetaling of verrekening bij cessie of verpanding, gaat hij na of de verrekenbare belastingschuld inmiddels is voldaan en of de uitzonderingen voor de voorlopige teruggaaf en de betalingskorting van toepassing zijn.

Als de belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger op het verzoek om instemming met cessie of verpanding, kan hij een beroepsschrift indienen bij de directeur.

Ook tegen het niet tijdig nemen van een beslissing door de ontvanger kan de belastingschuldige een beroepsschrift indienen bij de directeur.

Los daarvan kan de belastingschuldige civielrechtelijk in beroep komen tegen de afwijzing van de ontvanger.

10.17.1. Behandeling verzoek instemming met cessie/verpanding

Bij de beoordeling van een verzoek om instemming met cessie of verpanding, gaat de ontvanger uit van de situatie die bestaat op het moment dat de cessie of verpanding wordt meegedeeld. De ontvanger houdt alleen rekening met materieel ontstane belastingschulden die zijn geformaliseerd in een belastingaanslag en waarvan de betalingstermijnen zijn verstreken.

De ontvanger beslist in principe binnen 8 weken na ontvangst bij beschikking op het verzoek om instemming met cessie of verpanding. Als dit niet mogelijk is, stelt de ontvanger de belastingschuldige daarvan schriftelijk op de hoogte. Hij vermeldt daarbij een redelijke termijn waarin hij de beslissing zal nemen.

Als de ontvanger de belastingschuldige vraagt om het verzoek aan te vullen, wordt de termijn van 8 weken opgeschort. De opschorting gaat in op de dag waarop de ontvanger zijn vraag stelt, en duurt tot de dag waarop het verzoek is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn is verstreken.

De ontvanger is niet verplicht de belastingschuldige of de derde in de gelegenheid te stellen hun zienswijze naar voren te brengen (horen) voordat hij het verzoek om instemming afwijst.

De ontvanger maakt zijn instemming of weigering aan de belastingschuldige bekend bij beschikking. De ontvanger vermeldt hierin de dagtekening en de mogelijkheid voor de belastingschuldige om in beroep te gaan bij de directeur. Als de ontvanger zijn instemming weigert, vermeldt hij in de beschikking altijd de redenen hiervoor.

De weigering van instemming ziet op de gehele cessie of verpanding. De instemming wordt niet gedeeltelijk verleend. Wel bestaat de mogelijkheid om een uit te betalen bedrag gedeeltelijk te cederen of verpanden. Op deze wijze kan worden bereikt dat, wanneer de belastingteruggave hoger is dan de openstaande belastingsschuld op het moment van mededeling, de ontvanger in ieder geval aan het meerdere zijn instemming niet zal onthouden, zodat dit deel van het uit te betalen bedrag naderhand niet kan worden verrekend.

De ontvanger verstuurt een kennisgeving van de instemming naar de cessionaris of pandhouder. De cessionaris of pandhouder kan hiertegen niet in beroep gaan.

10.17.2. Rechtsgeldigheid cessie

Cessie van een belastingteruggave kan tot stand komen door een onderhandse of een authentieke akte tussen de belastingplichtige (cedent) en de verkrijger (cessionaris). Een authentieke akte is een notariële akte.

Tot 1 oktober 2004 was een cessie niet rechtsgeldig als er geen mededeling van werd gedaan aan de debiteur (debitor cessus). Met betrekking tot belastingteruggaven is de ontvanger de debiteur.

Sinds 1 oktober 2004 is ook een 'stille' cessie mogelijk. Hierbij hoeft geen mededeling te worden gedaan aan de debiteur. Voorwaarde is dan wel dat er een authentieke akte wordt opgemaakt. Om tot incasso te kunnen overgaan, moet de verkrijger wel mededeling doen van de cessie aan de debiteur.

Een cessie tot zekerheid is niet rechtsgeldig.

De ontvanger gaat na of er sprake is van een rechtsgeldige cessie. Als de ontvanger vormgebreken constateert, deelt hij zowel de cedent als de cessionaris mede dat hij geen rechtsgevolgen verbindt aan (de mededeling van) de akte van cessie. Dit betekent dat hij niet instemt.

10.17.3. Cessie toekomstige vordering

Cessie van een toekomstige vordering is mogelijk. Op het moment van het opmaken van de akte van cessie hoeft nog geen rechtsverhouding te bestaan waaruit de vordering in de toekomst zal voortvloeien. Een toekomstige belastingteruggave kan dus gecedeerd worden op een tijdstip dat het toekomstig uit te betalen bedrag materieel nog niet vaststaat.

Wel moet de gecedeerde belastingteruggave voldoende bepaalbaar zijn. Dat wil zeggen dat (eventueel achteraf) eenduidig moet kunnen worden vastgesteld op welke belastingteruggave de cessie betrekking heeft.

10.17.4. Bepaalbaarheid bij cessie

Op het tijdstip van mededeling van de cessie aan de ontvanger treden de rechtsgevolgen van de cessie in. De mededeling is vormvrij en kan dus zowel schriftelijk als mondeling gebeuren.

Bij een mondelinge mededeling vraagt de ontvanger in elk geval de onderliggende akte op. Hij beoordeelt of het uit te betalen bedrag waarop

het verzoek ziet, voldoende bepaalbaar is. Als het uit te betalen bedrag niet voldoende bepaalbaar is, verzoekt de ontvanger om nadere informatie. Als de ontvanger niet of niet voldoende informatie krijgt om de overgedragen vordering voldoende te bepalen, stemt hij niet in met de cessie.

10.17.5. Verrekenbare schuld bij cessie

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de cessie is gevraagd, uitbetalen aan de cessionaris.

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger eerst of instemming met de cessie zal kunnen leiden tot oninbaarheid of onverhaalbaarheid van de schuld.

Als er gegronde redenen zijn om dit te verwachten - bijvoorbeeld bij een belastingsschuldige die bekend staat als een notoir slechte betaler - stemt de ontvanger niet in met het verzoek.

Als er geen redenen zijn om te denken dat de invordering van de belastingaanslag wordt gefrustreerd, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de cessie is gevraagd, uitbetalen aan de cessionaris.

10.17.6. Openbare verpanding teruggaaf

Als het een verzoek betreft om instemming met openbare verpanding, wijst de ontvanger het verzoek af. De ontvanger verrekent het bedrag waarvoor instemming is gevraagd met de openstaande belastingsschuld van de belastingsschuldige.

De verpanding kan worden gepresenteerd als een stille verpanding volgens artikel 3:239 van het Burgerlijk Wetboek, terwijl de verpanding onmiddellijk na het totstandkomen wordt meegedeeld aan de Belastingdienst. Het betreft hier dan een openbare verpanding. Dit is zeker het geval als het een onderhandse pandakte betreft die niet is geregistreerd.

10.17.7. Verpanding teruggave toekomst

Een toekomstig uit te betalen bedrag kan (stil) verpand worden vanaf het moment dat het bedrag materieel vaststaat. Dit is op zijn vroegst na het einde van het jaar of tijdvak waarop het uit te betalen bedrag betrekking heeft (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Het uit te betalen bedrag kan zijn:

- de aanspraak
- het uit te betalen bedrag van het saldo van de positieve en negatieve elementen van de belastingaanslag of teruggaafbeschikking

Als het uit te betalen bedrag bij een stille verpanding nog niet materieel vaststaat, wijst de ontvanger het verzoek af.

10.17.8. Bepaalbaarheid verpanding

De ontvanger beoordeelt of het uit te betalen bedrag waarop het verzoek ziet, voldoende bepaalbaar is.

Als het uit te betalen bedrag niet voldoende bepaalbaar is, verzoekt de ontvanger om nadere informatie.

Als de ontvanger niet of niet voldoende informatie krijgt om de overgedragen vordering voldoende te bepalen, wijst hij het verzoek om instemming af.

10.17.9. Verrekenbare schuld bij verpanding

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek.

De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de verpanding is gevraagd, uitbetalen aan de pandhouder.

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger eerst of instemming met de verpanding zal kunnen leiden tot oninbaarheid of onverhaalbaarheid van de schuld.

Als er gegronde redenen zijn om dit te verwachten - bijvoorbeeld bij een belastingschuldige die bekend staat als een notoir slechte betaler - stemt de ontvanger niet in met het verzoek.

Als er geen redenen zijn om te denken dat de invordering van de belastingaanslag wordt gefrustreerd, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de verpanding is gevraagd, uitbetalen aan de pandhouder.

10.17.10. Uitbetaling bij cessie verpanding

Weigering of instemming met cessie of verpanding heeft slechts consequenties voor de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger. Als de cessie of verpanding op juridisch juiste wijze tot stand is gekomen, maakt afwijzing van het verzoek om instemming op zichzelf de cessie of verpanding niet rechtsongeldig.

Als de ontvanger heeft ingestemd met de cessie of verpanding van een vordering in verband met een te verlenen betalingskorting, dan blijft verrekening van de betalingskorting toch mogelijk.

Als de ontvanger heeft ingestemd met de cessie of verpanding van een voorlopige teruggaaf, dan blijft verrekening van de voorlopige teruggaaf mogelijk met een belastingaanslag die betrekking heeft op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak (Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 6).

Als er nog een belastingschuld openstaat, weigert de ontvanger zijn instemming. Maar als die belastingschuld ten tijde van de uitbetaling van het terug te geven bedrag inmiddels is voldaan, betaalt de ontvanger de gecedeerde of verpande belastingteruggave uit aan de verkrijger (cessionaris) of pandhouder.

Als de ontvanger vanwege een belastingschuld zijn instemming heeft geweigerd, verrekent hij eerst de belastingteruggave met die belastingschuld. Blijft na de verrekening nog een uit te betalen saldo over, dan kan bevrijdende uitbetaling daarvan slechts plaatsvinden aan de cessionaris of pandhouder.

10.17.11. Beroep bij afwijzing verzoek

Een belastingschuldige die het niet eens is met de beslissing van de ontvanger op het verzoek om instemming met cessie of verpanding, kan in beroep gaan tegen de beschikking.

De ontvanger verstuurt een ontvangstbevestiging naar de belastingschuldige en vermeldt hierin dat hij het beroepschrift voor beslissing zal doorsturen naar de directeur.

In de ontvangstbevestiging is een alinea opgenomen over het horen. In spoedeisende gevallen kan de ontvanger die alinea verwijderen uit de brief.

De ontvanger laat het dan aan de directeur over om de reclamant wel of niet uit te nodigen voor een hoorzitting.

Als uit het beroepschrift niet direct duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, verzoekt de ontvanger de belastingschuldige om het beroep (nader) te motiveren. Hij stelt daarvoor een redelijke termijn. Ook wijst de ontvanger erop dat het beroep mogelijk niet-ontvankelijk wordt verklaard als de belastingschuldige niet voldoet aan die motiveringsplicht.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend, verklaart de directeur de belastingschuldige niet-ontvankelijk in zijn beroep. In dat geval onderzoekt en beslist de directeur ambtshalve of er aanleiding bestaat aan het beroep tegemoet te komen. Maar als het uit te betalen bedrag al is verrekend vóórdat het beroepschrift werd ingediend, wijst de directeur het beroep af.

De directeur stuurt zijn beslissing bij beschikking in drievoud aan de ontvanger, met het verzoek de beslissing bekend te maken aan de belastingschuldige en de cessionaris of pandhouder.

Als de directeur afwijzend heeft beslist op het beroepschrift, wacht de ontvanger nog 8 dagen met verrekening. Deze 8 dagen gaan in op de dag na de dagtekening van de kennisgeving waarmee de beslissing van de directeur bekend is gemaakt. Gedurende deze termijn wordt het uit te betalen bedrag noch uitbetaald noch verrekend.

10.17.12. Beroep bij ontijdige beslissing

Als de ontvanger niet tijdig een beslissing neemt op een verzoek om instemming met een cessie of verpanding, kan de belastingschuldige een beroepschrift indienen tegen het feit dat de beslissing niet tijdig is genomen. Hieraan is geen termijn verbonden.

Het beroepschrift moet wel worden ingediend binnen een redelijke termijn na de verrekening die op het verzoek volgde. Anders verklaart de directeur de belastingschuldige niet-ontvankelijk in zijn beroep. Wat een redelijke termijn is, hangt af van de omstandigheden van het geval.

Als tijdens de beroepsprocedure blijkt dat de ontvanger instemming had moeten verlenen, dan kan de directeur inhoudelijk beslissen op het beroepschrift van de belastingschuldige. Hij hoeft dan niet te volstaan met de uitspraak dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist.

10.17.13. Civielrechtelijk beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding

De belastingschuldige kan zich tot de voorzieningenrechter wenden met het verzoek de ontvanger te verbieden de instemming te weigeren. Hierbij beroept hij zich op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Totdat de rechter uitspraak heeft gedaan, gaat de ontvanger niet tot verrekening over.

Als het verzoek wordt afgewezen, wacht de ontvanger nog 14 dagen voordat hij overgaat tot verrekening. Deze 14 dagen gaan in op de dag nadat de uitspraak is gedaan.

Maar als de belastingschuldige in hoger beroep gaat tegen deze uitspraak, geldt een andere regel. In dat geval verrekent de ontvanger pas als het verzoek in hoger beroep is afgewezen en de uitspraak in hoger beroep onherroepelijk vaststaat.

10.18. Bijzondere verrekeningsmogelijkheden

De ontvanger kan via de inspecteur een verzoek ontvangen om een te verwachten teruggaaf omzetbelasting te verrekenen met te betalen omzetbelasting of loonheffing. Zo'n verzoek betekent werk voor de inspecteur en werk voor de ontvanger.

De overige bijzondere verrekeningsmogelijkheden zijn:

- bronnen verrekening bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting
- verrekening bij een fiscale eenheid omzetbelasting
- verrekening in het kader van de moeder/dochterraichtlijn

10.18.1. Verzoek verrekening LB of OB met verwachte OB-teruggave

De belastingschuldige kan uitstel van betaling krijgen 'in het zicht van verrekening' (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 19, lid 2 letter b). Hij moet daarvoor een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur.

De inspecteur kan uitstel verlenen voor de betaling van loonheffing of omzetbelasting die over een bepaald tijdvak verschuldigd is, als er een teruggaaf van omzetbelasting is te verwachten over:

- hetzelfde tijdvak
- een tijdvak dat daarvoor eindigt
- een tijdvak dat daarmee gelijktijdig eindigt of minder dan 34 dagen na dat tijdvak eindigt

De verschuldigde belasting moet lager zijn dan de voor aftrek in aanmerking komende belasting en het uitstel geldt slechts tot het beloop van de te verwachten teruggaaf.

De mogelijkheid tot verrekening van de teruggaaf omzetbelasting met te betalen loonheffing op aangifte is alleen mogelijk voor één en dezelfde (niet) natuurlijke persoon.

Uitstel van betaling en verrekening is ook mogelijk als delen van een fiscale eenheid omzetbelasting onderling willen verrekenen.

Deze verrekeningsmogelijkheid is ook van toepassing in een fiscale eenheid Vpb, onder de volgende voorwaarden:

- degene die het verzoek om uitstel doet is een dochtermaatschappij of de moedermaatschappij
- het verzoek om teruggave van omzetbelasting wordt gedaan door de moedermaatschappij of een (andere) dochtermaatschappij

De belastingschuldige moet een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling indienen bij de inspecteur. Het verzoek moet ook een machtiging aan de ontvanger bevatten. De belastingschuldige machtigt hiermee de ontvanger om de teruggaaf omzetbelasting te gebruiken voor betaling van de loonheffing of omzetbelasting waarvoor hij uitstel vraagt. De machtiging is nodig omdat het hier niet gaat om een verrekening in de zin van de wet (Invorderingswet 1990, artikel 24). De betaling kan dus alleen plaatsvinden met machtiging van de rechthebbende.

De werkzaamheden bevinden zich dus deels op het terrein van de inspecteur en deels op het terrein van de ontvanger.

De inspecteur verleent alleen uitstel van betaling als er geen onherroepelijk vaststaande andere belastingaanslagen openstaan waarmee de te verwachten teruggaaf verrekend kan worden.

10.18.2. Toetsvoorwaarden inspecteur

Na ontvangst van het verzoek tot uitstel van betaling gaat de inspecteur eerst na of het verzoek voldoet aan de voorwaarden voor het verlenen van uitstel. Hij toetst de hieronder opgesomde loonheffing- en omzetbelastingaspecten.

Als aan één of meer voorwaarden niet is voldaan, wijst de inspecteur het verzoek direct schriftelijk en gemotiveerd af. Hij toetst het verzoek aan de volgende voorwaarden:

- Het verzoek moet de volgende gegevens bevatten:
 - het loonheffing- of omzetbelastingnummer waarvoor uitstel wordt gevraagd
 - het aangiftetijdvak of tijdvak van voorlopige betaling waarvoor uitstel wordt gevraagd

- het omzetbelastingnummer waarvoor de negatieve aangifte is ingediend het tijdvak en het bedrag waarvoor de teruggaaf is gevraagd
- een machtiging voor de ontvanger om de teruggaaf omzetbelasting te gebruiken voor het betalen van de loonheffing of omzetbelasting waarvoor uitstel wordt verleend
- Het gevraagde uitstel betreft maximaal het bedrag van de gevraagde teruggaaf omzetbelasting
- Het aangiftebiljet loonheffing, het aangiftebiljet omzetbelasting en het verzoek om uitstel en verrekening zijn tijdig ontvangen. Dat wil zeggen: binnen de voor de aangifte en betaling geldende termijn.
- De teruggaaf omzetbelasting is het gevolg van een zogenaamde negatieve aangifte: de verschuldigde omzetbelasting over een tijdvak is minder dan de omzetbelasting die voor aftrek in aanmerking komt. Andere verzoeken om teruggave omzetbelasting, zoals bijvoorbeeld een teruggave op grond van artikel 29, lid 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968, komen niet in aanmerking voor deze uitstelregeling.
- Het verzoek om teruggaaf omzetbelasting heeft betrekking op dezelfde (niet) natuurlijke persoon als die waarvoor uitstel van betaling van loonheffing wordt gevraagd. Of de partij die om uitstel verzoekt én de partij die om teruggaaf verzoekt, maken onderdeel uit van dezelfde fiscale eenheid omzetbelasting of vennootschapsbelasting.
- Het tijdvak waarop de teruggaaf omzetbelasting betrekking heeft, voldoet aan één van de volgende voorwaarden:
 - Het is gelijk aan het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
 - Het eindigt vóór het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
 - Het eindigt gelijk met of minder dan 34 dagen na het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
- Er zijn geen openstaande, onherroepelijk vaststaande aanslagen loonheffing, omzetbelasting of andere middelen waarmee de teruggaaf omzetbelasting kan worden verrekend. Als er wel dergelijke belastingaanslagen zijn, kan de belastingschuldige slechts uitstel krijgen voor het bedrag dat na verrekening overblijft van de teruggaaf omzetbelasting.

Als aan alle voorwaarden is voldaan, brengt de inspecteur een uitstelcode in met betrekking tot de betaling op aangifte in het LB- of OB-systeem. Vervolgens zendt de inspecteur een kopie van het verzoek aan de ontvanger. De ontvanger beoordeelt het verzoek. Als de ontvanger akkoord gaat met uitstel van betaling, brengt de inspecteur de aanvrager schriftelijk in kennis van het verleende uitstel.

10.18.3. Handelingen ontvanger bij verrekening

De ontvanger gaat na in welk stadium de afwikkeling van de negatieve aangifte omzetbelasting zich bevindt en of verrekening met de teruggaaf omzetbelasting nog mogelijk is.

Als verrekening van de teruggaaf omzetbelasting met de op aangifte verschuldigde loonheffing of omzetbelasting niet meer mogelijk is, dan informeert de ontvanger de inspecteur hierover. De inspecteur verwijdt het door hem ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

Als verrekening wel mogelijk is, dan gaat de ontvanger na of de rechthebbende de teruggave heeft gecedeerd of verpand. De ontvanger informeert de inspecteur hierover. De inspecteur verwijdt het door hem ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

De ontvanger gaat na of er op dat moment onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn die nog niet zijn voldaan.

Als er geen onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn, brengt de ontvanger de inspecteur van zijn akkoord op de hoogte. De inspecteur verleent het uitstel.

In het geval er wel onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn en het restant na verrekening nog voldoende is om geheel aan het verzoek tegemoet te komen, gaat de ontvanger eveneens akkoord.

Als het restant na verrekening niet voldoende is om geheel aan het verzoek tegemoet te komen, brengt de ontvanger de inspecteur op de hoogte van het deel waarvoor wel uitstel kan worden verleend.

Als de ontvanger de teruggave geheel kan verrekenen, deelt hij de inspecteur mee dat hij niet akkoord gaat met het uitstel. Daarbij vermeldt hij waarom hij het verzoek afwijst. De inspecteur verwijdt het ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

10.18.4. Verrekening bij fiscale eenheid VPB

De ontvanger kan alle in te vorderen en uit te betalen bedragen van alle onderdelen van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting onderling verrekenen (Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 2).

Deze exclusieve verrekeningsmogelijkheid is ook van toepassing als één of meer van de maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren of behoort hebben, failliet zijn verklaard.

Verrekening is mogelijk voorzover zowel het uit te betalen bedrag, als het in te vorderen bedrag materieel zijn ontstaan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid. Dit geldt ook als de daadwerkelijke verrekening pas plaatsvindt na verbreking van de fiscale eenheid (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.5).

Verliezen die zijn ontstaan na verbreking van de fiscale eenheid, kunnen worden teruggewenteld naar de bestaansperiode. Daaruit voortvloeiende teruggaven kunnen worden verrekend met belastingschuld die materieel is ontstaan tijdens de bestaansperiode.

Verliezen die zijn ontstaan tijdens het bestaan van de fiscale eenheid, kunnen worden teruggewenteld naar perioden vóór het begin van de bestaansperiode. In die situatie vallen de teruggaven buiten de bestaansduur van de fiscale eenheid. Toch is ook dan verrekening mogelijk, als het om dezelfde belastingschuldige gaat (Invorderingswet 1990, artikel 24).

Soms wordt een fiscale eenheid binnen een boekjaar aangegaan en weer beëindigd. Bijvoorbeeld als een dochtermaatschappij in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en deze eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij eindigt nog in hetzelfde boekjaar. In dat geval gaat de Belastingdienst ervan uit dat er voor de tussenliggende periode ten aanzien van die dochtermaatschappij geen fiscale eenheid tot stand is gekomen.

Dit geldt ook voor een bestaande fiscale eenheid die in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar daaruit wordt ontvoegd.

Verrekeningen die plaats hebben gevonden in de periode tussen de voeging en de ontvoeging blijven evenwel in beide gevallen in stand.

10.18.5. Verrekening bij fiscale eenheid OB

De ontvanger betaalt een vermindering of teruggaaf omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid omzetbelasting, in principe, uit aan de fiscale eenheid. De ontvanger kan de vermindering of teruggaaf omzetbelasting ook aan een onderdeel van de fiscale eenheid uitbetalen, als bekend is aan welk onderdeel van de fiscale eenheid de vermindering of teruggaaf toekomt.

Soms is het onduidelijk op welk rekeningnummer de ontvanger moet uitbetalen. Dit kan het geval zijn bij een teruggaaf op een negatieve aangifte die ten behoeve van de fiscale eenheid door één van de onderdelen is gedaan. De ontvanger kan de vermindering of teruggaaf dan uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid. De ontvanger mag de vermindering of teruggaaf omzetbelasting ook verrekenen met een openstaande belasting- of premieschuld van één van de onderdelen van de fiscale eenheid. Dit gebeurt alleen als de ontvanger niet weet aan wie hij de teruggave moet uitbetalen en de fiscale eenheid dat ook niet heeft aangegeven.

Als wel een rechthebbende bekend is of er is verzocht om uitbetaling op een bepaald rekeningnummer, moet de ontvanger aan die rechthebbende uitbetalen. Dit moet hij ook als één van de andere onderdelen van de fiscale eenheid nog een belastingschuld heeft.

11. TOR-posten

Er is sprake van een TOR-post (onterechte restitutie) in de volgende situaties:

- De Belastingdienst heeft een uitbetaling gedaan op een rekeningnummer dat niet is van de persoon die recht heeft op het bedrag.
- De Belastingdienst heeft een betaling door belastingschuldige afgeboekt op een bestaande belastingschuld van een ander.
- De Belastingdienst heeft een betaling door belastingschuldige afgeboekt op een niet-bestaande belastingschuld van een ander.

Er is geen sprake van een 'zuivere' TOR-post in de volgende gevallen:

- De belastingschuldige is het niet eens met de wijze waarop een bedrag aan hem is terugbetaald of uitbetaald. Bijvoorbeeld als de Belastingdienst het bedrag heeft gestort op een rekening die de belastingschuldige heeft uitgesloten voor terugbetaling of uitbetaling.
- De belastingschuldige heeft een bedrag betaald voor een bepaalde belastingschuld. Dit bedrag is door de Belastingdienst wel op het juiste burgerservicenummer/sofinummer verwerkt, maar afgeboekt op een andere belastingschuld.

In deze gevallen zijn de bedragen wel bij de juiste persoon verwerkt. Een TOR-post kan ontstaan in het proces waarin de rekeningnummers voor terugbetalingen worden verwerkt of gebruikt. Dat kan verschillende oorzaken hebben. Ook in het geautomatiseerde proces voor het verwerken van betalingen kunnen fouten ontstaan. In beide gevallen moet de fout worden hersteld. De ontvanger onderzoekt eerst of de fout is gemaakt door de Belastingdienst of door de belastingschuldige.

De ontvanger begint het onderzoek na een melding van de gedupeerde of de onrechtmatig verrijkte. Deze melding moet schriftelijk gebeuren. De ontvanger begint geen onderzoek naar aanleiding van telefonische meldingen.

Doorgaans zullen bij een TOR-post twee kantoren betrokken zijn. Namelijk:

- het kantoor waaronder de gedupeerde valt
- het kantoor waaronder de onrechtmatig verrijkte valt

Voor elke TOR-post moet er een dossiernummer in DACAS worden opgenomen.

Het kan zijn dat de ontvanger na onderzoek tot de conclusie komt dat hij de gedupeerde schadeloos moet stellen en dat hij de niet-verschuldigde betaling moet terugvorderen van de onrechtmatig verrijkte. Dit kan alleen via een civiele procedure.

11.1. Dossiernummer in DACAS

Om naderhand te kunnen bepalen dat er een TOR-post is geweest, moet er in DACAS een dossiernummer worden opgenomen.

In één situatie hoeft de ontvanger hiervoor geen aparte actie te ondernemen: als hij opdracht geeft om een bedrag van een belastingaanslag af te halen en op een andere belastingaanslag af te boeken. De B/CA neemt dan altijd een dossiernummer op. De ontvanger hoeft in dat geval geen afzonderlijke opdracht te geven om een dossiernummer in DACAS op te nemen.

In alle andere gevallen moet de ontvanger zelf aan de B/CA vragen om een dossiernummer op te nemen. Hij stuurt daartoe een schriftelijk verzoek aan de B/CA, afdeling Terugbetalingen. Hij vraagt daarin om een dossiernummer in DACAS op te nemen bij het aanslagnummer waarop de TOR-post betrekking heeft. Hij geeft ook aan of de TOR-post is te wijten aan de Belastingdienst of aan de belastingschuldige.

11.2. Bij TOR-post betrokken kantoren

Doorgaans zullen bij een TOR-post twee kantoren betrokken zijn: het kantoor waaronder de gedupeerde valt en het kantoor waaronder de onrechtmatig verrijkte valt. Het initiatief voor het herstellen van een TOR-post ligt bij het regiokantoor waaronder de gedupeerde valt.

Vaak wordt een TOR-post ontdekt door een melding van de gedupeerde of de onrechtmatig verrijkte. Deze melding moet schriftelijk gebeuren. Als de ontvanger een telefonische reactie krijgt, zal hij vragen om de melding op schrift te stellen. Anders kan hij geen actie ondernemen om de TOR-post te herstellen.

De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging van de schriftelijke melding. Als de behandeling moet plaatsvinden op een ander kantoor, geeft hij in de ontvangstbevestiging aan dat hij de melding heeft doorgezonden.

11.3. Ontstaan onjuiste betaling

Bij een TOR-post zijn er twee mogelijkheden. Er kan sprake zijn van:

- een vermeende onjuiste uitbetaling
- een vermeende onjuiste afboeking

Een onjuiste uitbetaling kan ontstaan in de volgende gevallen:

- De uitbetaling is gedaan op een rekeningnummer dat is ontleend aan het bestand VASTGIRO. Het gaat om een gezamenlijke rekening, maar de persoonlijke omstandigheden van de belastingschuldige zijn gewijzigd na de opname van het rekeningnummer in VASTGIRO. Hij kan bijvoorbeeld inmiddels gescheiden zijn, maar hebben verzuimd dit aan de Belastingdienst of aan de (Post)bank door te geven.

- Belastingsschuldige heeft bij het invullen van zijn rekeningnummer een schrijffout gemaakt.
- Bij het verwerken van het rekeningnummer is een toetsfout gemaakt door een belastingkantoor (via IBS) of door het B/CA.
- In een uitzonderlijke situatie kan ook een verkeerd aanslagnummer zijn gekoppeld aan een uitbetaling. Als het aanslagnummer bij toeval voldoet aan de 11-modulescontrole (dit is een hulpprogramma dat de juistheid van het fiscale nummer controleert), wordt de uitbetaling gewoon verwerkt. Dit kan betekenen dat een bedrag aan een verkeerde persoon wordt uitbetaald.

Een belangrijke oorzaak is dat de banken geen naam/nummer-controle uitvoeren bij uitbetalingen door de Belastingdienst.

De ontvanger onderzoekt op welk rekeningnummer de betaling heeft plaatsgevonden en op wiens naam het rekeningnummer stond op het moment van de uitbetaling. Bij dit onderzoek kan hij onderscheid maken tussen de situaties waarin de melding afkomstig is van de onrechtmatig verrijkte of van de gedupeerde.

Als de gedupeerde stelt dat hij het uit te betalen bedrag niet heeft ontvangen, kan er sprake zijn van de volgende situaties:

- De B/CA heeft het bedrag nog niet overgemaakt.
- De B/CA heeft het bedrag overgemaakt maar de overschrijving is geweigerd.
- De B/CA heeft het bedrag overgemaakt en de overschrijving is niet geweigerd.

Ook bij een afboeking onderzoekt de ontvanger eerst de oorzaak van de onjuiste afboeking.

Ook onderzoekt hij op welke wijze de betaling van belastingsschuldige is verwerkt.

11.3.1. Melding door onrechtmatig verrijkte

Als de melding van een onjuiste uitbetaling afkomstig is van de onrechtmatig verrijkte, is er per definitie sprake van een uitbetaling op een rekeningnummer van een ander dan degene die recht heeft op het bedrag.

11.3.2. Melding door gedupeerde

De belastingsschuldige/gedupeerde verwacht een bepaald bedrag van de Belastingdienst. Hij meldt aan de ontvanger dat hij dit bedrag niet heeft ontvangen. Dit hoeft niet altijd te betekenen dat er een fout is gemaakt. Het kan de belastingsschuldige ontgaan zijn dat het bedrag al op zijn rekening is bijgeschreven. Of er kan sprake zijn van een derde die bevoegd was om de betaling te ontvangen.

De ontvanger stelt eerst vast of het bedrag al is overgemaakt en zo ja, op welk rekeningnummer. Hij doet dit aan de hand van DACAS.

Voor het opvragen van de houder van het rekeningnummer op het moment van de uitbetaling maakt de ontvanger gebruik van TEMPLATE AANVRAAG REGIO2.XLS. Hij mailt de TEMPLATE naar ING (Navraag_Postbus@Belastingdienst.nl).

Aan de hand van de volgende situaties kan hij nagaan op welke wijze hij de melding van de gedupeerde moet afdoen:

- De B/CA heeft het bedrag nog niet overgemaakt.
- De B/CA heeft het bedrag overgemaakt maar de overschrijving is geweigerd.
- De B/CA heeft het bedrag overgemaakt en de overschrijving is niet geweigerd.

11.3.3. Niet overgemaakt door B/CA

De ontvanger kan ervan uitgaan dat de B/CA het bedrag nog niet aan de belastingschuldige/gedupeerde heeft overgemaakt als uit DACAS blijkt dat:

- voor het betreffende aanslagnummer een formulier DB4, DB6 of DB8 is verzonden
- het bedrag als buitengewone ontvangst is verantwoord

In deze gevallen moet de ontvanger de brief van de gedupeerde ter afhandeling doorzenden aan de B/CA, afdeling Terugbetalingen. De ontvanger stuurt ook een mededeling naar de gedupeerde. Daarin vermeldt hij dat de brief is doorgezonden en dat de gedupeerde binnen enkele weken de terugbetaling kan verwachten.

11.3.4. Overschrijving is geweigerd

Het kan gebeuren dat financiële instellingen een overschrijving hebben geweigerd. In dat geval is in DACAS de tekst 'OVS GEWEIGERD' opgenomen.

De ontvanger zendt de brief van de gedupeerde dan ter afhandeling door aan de B/CA, afdeling Terugbetalingen. De ontvanger stuurt ook een mededeling naar de gedupeerde. Daarin vermeldt hij dat de brief is doorgezonden en dat de gedupeerde binnen enkele weken de terugbetaling kan verwachten.

11.3.5. Overschrijving is niet geweigerd

Als de tekst 'OVS GEWEIGERD' niet in DACAS voorkomt, is de overschrijving niet geweigerd. De ontvanger moet nu uitzoeken wie de houder is van het rekeningnummer waarop de uitbetaling heeft plaatsgevonden.

De volgende situaties zijn mogelijk:

- Het rekeningnummer stond op het moment van de uitbetaling op naam van belastingschuldige. Als de belastingschuldige stelt dat hij het bedrag niet heeft ontvangen, is hem kennelijk de betreffende

dagafrekening ontgaan. De ontvanger licht de betrokkene schriftelijk in over het moment waarop het bedrag op de rekening is bijgeschreven. Hij kan daarbij de gegevens uit DACAS/GAS als richtlijn gebruiken. De belastingschuldige kan daartegen inbrengen dat de uitbetaling is gedaan op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer.

- Het rekeningnummer stond op het moment van de uitbetaling niet op naam van de belastingschuldige.

11.3.6. Ontstaan onjuiste afboeking

Een onjuiste afboeking kan ontstaan in de volgende gevallen:

- Bij de verwerking van het betalingskenmerk is een leesfout gemaakt en het foutief gelezen nummer voldoet aan de gestelde eisen (11-modulescontrole).
- De belastingschuldige heeft bij het invullen van zijn betalingskenmerk een schrijffout gemaakt en het foutieve betalingskenmerk voldoet aan de gestelde eisen (11-modulescontrole).

11.3.7. Onderzoek afboeking

Bij een onjuiste afboeking is de betaling door de belastingschuldige niet geboekt op de bestemming die de belastingschuldige bedoelde. De ontvanger heeft dan aanvullende gegevens nodig.

Deze aanvullende gegevens kan hij soms aan DACAS ontleen. Het is namelijk mogelijk dat de betaling wel op het juiste burgerservicenummer/sofinummer is verwerkt, maar op een andere belastingschuld.

Als uit DACAS niet blijkt op welke bestemming de betaling is verwerkt, heeft de ontvanger nadere informatie nodig van de belastingschuldige, de B/CA of de FIOD-ECD.

Eerst vraagt de ontvanger de belastingschuldige om een kopie van het dagafschrift waarop de bewuste betaling is vermeld. Vervolgens zendt hij deze kopie aan de afdeling Betalingen van de B/CA met het verzoek na te gaan welke bestemming de betaling heeft gekregen.

Als de bestemming kan worden achterhaald, stuurt de B/CA aan de ontvanger een schriftelijke opgave van het aanslag- of aangiftenummer waarop de betaling is verwerkt. De B/CA voegt ook de DACAS-gegevens bij. Zo kan de ontvanger zien hoe de betaling is verantwoord.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De betaling is afgeboekt op een andere belastingschuld van belastingschuldige dan hij meent.
- De betaling is afgeboekt op een belastingschuld van een ander.
- De betaling is afgeboekt op een niet bestaande belastingschuld van een ander.

11.4. Verwijtbaarheid foutieve uitbetaling

Uitbetaling van belastingteruggaven vindt primair plaats door bijschrijving op een rekening die door de belastingschuldige is aangewezen.

Als de uitbetaling is gedaan op een rekeningnummer van een ander persoon, moet de ontvanger eerst onderzoeken of deze persoon bevoegd was om de betaling te ontvangen.

Als de derde niet bevoegd was om de betaling te ontvangen of de gedupeerde stelt dat het rekeningnummer waarop is uitbetaald rechtsgeldig is uitgesloten, moet de ontvanger onderzoeken aan wie het te wijten is dat de uitbetaling onjuist heeft plaatsgevonden.

Hiervoor heeft hij de gegevens van VASTGIRO nodig. Daaruit kan het volgende blijken:

- De rubriek briefnummer in VASTGIRO heeft een waarde '9999999'.
- De rubriek briefnummer in het bestand VASTGIRO heeft een andere waarde dan '9999999'.
- Het rekeningnummer is niet ontleend aan VASTGIRO.

Bij onderzoek van deze gegevens kan de ontvanger vaststellen of de uitbetalingsfout is te wijten aan de gedupeerde of aan de Belastingdienst.

11.4.1. Aanwijzen rekening voor uitbetaling

De belastingschuldige geeft aan op welk rekeningnummer hij een eventuele terugbetaling wil ontvangen. In principe doet hij deze aanwijzing op de aangifte die tot teruggave kan leiden, of in het verzoek om belastingteruggaaf.

Als er een rekeningnummer van de belastingschuldige bekend is bij de Belastingdienst, kan de Belastingdienst hem schriftelijk vragen om dit nummer te verifiëren. Als de belastingschuldige hierop niet reageert, geldt dit ook als een aanwijzing van het rekeningnummer.

Het kan voorkomen dat de belastingschuldige bij een volgende gelegenheid een ander rekeningnummer aanwijst voor hetzelfde belastingmiddel en hetzelfde soort teruggave. In dat geval beschouwt de Belastingdienst het laatst aangewezen rekeningnummer ook als aangewezen voor terugbetalingen met betrekking tot eerdere aangiften of verzoeken.

De belastingschuldige kan ook op andere momenten een rekeningnummer aanwijzen. Hij moet dit schriftelijk doen en op teruggaveniveau. De aanwijzing moet ruim op tijd gebeuren, zodat de ontvanger daarmee rekening kan houden bij de uitbetaling.

De aangewezen rekening hoeft niet op naam te staan van de belastingschuldige, maar kan ook op naam staan van een andere persoon.

Als de belastingschuldige geen rekening heeft aangewezen, mag de ontvanger de belastingteruggave overmaken naar een rekening die op naam staat van de belastingschuldige.

11.4.2. Onderzoek ontvangstbevoegdheid derde

Een uitbetaling aan een derde kan terecht zijn in de volgende situaties:

- De derde is curator, bewindvoerder of wettelijk vertegenwoordiger.
- De teruggaaf is aan de derde verpand of gecedeerd.

In deze gevallen stuurt de ontvanger een mededeling naar de gedupeerde. Daarin vermeldt hij dat de uitbetaling aan de derde terecht was en dat hij dus bevrijdend heeft betaald.

Als er geen sprake is van een bevoegde derde, moet de ontvanger een onderzoek instellen naar de uitbetalingsfout. Maar eerst moet de ontvanger ervoor zorgen dat het onjuiste nummer in de toekomst niet meer gebruikt kan worden. Het nummer moet uit VASTGIRO worden verwijderd. De ontvanger onderneemt hiervoor de volgende stappen:

- Hij maakt een print van de 'te verwijderen situatie'. Deze stukken bewaart hij bij de correspondentie.
- Hij laat het rekeningnummer verwijderen uit VASTGIRO. Hij neemt hiervoor telefonisch contact op met de B/CA (telefoonnummer 055-5286200, optie 1). Hierbij moet hij de volgende gegevens verstrekken:
 - het rekeningnummer
 - het burgerservicenummer/sofinummer
 - het middel waarvoor het rekeningnummer is gebruikt

11.4.3. Briefnummer VASTGIRO heeft waarde 9999999

De code '9999999' in de rubriek briefnummer in VASTGIRO betekent dat het rekeningnummer in VASTGIRO is opgenomen via een mutatie in IBS.

De ontvanger kan nu via het aangiftebiljet IB of VB nagaan welk rekeningnummer de belastingschuldige heeft opgegeven en door wie de fout is gemaakt. Dan blijkt of de uitbetalingsfout is te wijten aan de gedupeerde of aan de Belastingdienst.

11.4.4. Briefnummer VASTGIRO heeft andere waarde dan 9999999

Als VASTGIRO in de rubriek briefnummer iets anders vermeldt dan '9999999', is het rekeningnummer **niet** via een mutatie in IBS opgenomen in VASTGIRO.

In deze gevallen kan de ontvanger een beroep doen op de B/CA om te achterhalen hoe het (onjuiste) rekeningnummer in VASTGIRO is terechtgekomen. Hij stuurt een schriftelijk verzoek naar de afdeling Terugbetalingen van de B/CA om een kopie op te vragen van het document dat de aanleiding is geweest om het bedrag op het onjuiste rekeningnummer over te maken.

Aan de hand van de ontvangen kopie kan de ontvanger zelf nagaan waar de fout ligt. Heeft de Belastingdienst een toets- of overnamefout gemaakt, of heeft de betrokkene het rekeningnummer onjuist ingevuld? Zo stelt hij vast of de uitbetalingsfout is te wijten aan de gedupeerde of aan de Belastingdienst.

11.4.5. Rekeningnummer niet ontleend aan VASTGIRO

Als er geen rekeningnummer in VASTGIRO voorkomt, kan de ontvanger nadere informatie vragen bij de B/CA. Hij stuurt dan een schriftelijk verzoek naar de afdeling Terugbetalingen van de B/CA om een kopie op te vragen van het document dat de aanleiding is geweest om het bedrag op het foutieve rekeningnummer over te maken.

Aan de hand van de ontvangen kopie kan de ontvanger zelf nagaan waar de fout zit. Heeft de Belastingdienst een toets- of overnamefout gemaakt, of heeft de betrokkene het rekeningnummer onjuist ingevuld? Zo stelt hij vast of de uitbetalingsfout is te wijten aan de gedupeerde of aan de Belastingdienst.

11.4.6. Uitbetalingsfout van gedupeerde

Als blijkt dat de oorzaak van de fout bij de gedupeerde zelf ligt, gaat de ontvanger niet tot hernieuwde uitbetaling over.

De ontvanger licht de gedupeerde in over zijn bevindingen. De ontvanger geeft daarbij aan waarom hij van mening is dat er sprake is van een juiste uitbetaling. Hij vermeldt ook dat hij uit coulance-overwegingen de onrechtmatig verrijkte gaat vragen om het niet voor hem bestemde bedrag terug te betalen.

In eerste instantie bemiddelt de ontvanger tussen de gedupeerde en de onrechtmatig verrijkte. Hij maakt de NAW-gegevens van de onrechtmatig verrijkte nog niet kenbaar aan de gedupeerde.

Wanneer de ontvanger de onrechtmatig verrijkte heeft aangeschreven, kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De onrechtmatig verrijkte betaalt het bedrag terug. De ontvanger meldt dit direct aan de gedupeerde. Het terugbetaalde bedrag maakt de ontvanger binnen 2 weken over naar de gedupeerde.
- De onrechtmatig verrijkte betaalt het bedrag niet terug of verzoekt om een betalingsregeling. In dit geval staakt de ontvanger zijn bemiddeling. De gedupeerde moet nu rechtstreeks contact opnemen met de onrechtmatig verrijkte. De ontvanger stuurt hierover een mededeling naar de gedupeerde. Daarin verstrekt hij tegelijk de NAW-gegevens van de onrechtmatig verrijkte. De ontvanger stuurt ook een mededeling naar de onrechtmatig verrijkte dat hij de bemiddeling staakt en dat hij de NAW-gegevens heeft doorgegeven aan de gedupeerde.

Als de gedupeerde al in een eerder stadium de NAW-gegevens van de onrechtmatig verrijkte wil ontvangen, mag de ontvanger die gegevens verstrekken. Dit betekent dat het contact voortaan rechtstreeks verloopt tussen de gedupeerde en de onrechtmatig verrijkte. De ontvanger deelt de gedupeerde dan mee dat hij geen poging meer onderneemt om het bedrag

bij de onrechtmatig verrijkte terug te vragen. De ontvanger deelt aan de onrechtmatig verrijkte mee dat hij zijn NAW-gegevens aan de gedupeerde heeft verstrekt.

11.4.7. Uitbetalingsfout van de Belastingdienst

Als de Belastingdienst een uit te betalen bedrag heeft overgemaakt op een rekeningnummer van een ander dat niet door de belastingschuldige is aangewezen, dan is de uitbetalingsfout te wijten aan de Belastingdienst.

De ontvanger informeert de belastingschuldige hierover. Binnen 2 weken maakt hij het bedrag over waarop de gedupeerde recht heeft. Dit is dus niet afhankelijk van de vraag of de onrechtmatig verrijkte iets zal terugbetalen.

Het onterecht uitbetaalde bedrag moet de ontvanger bij de onrechtmatig verrijkte terugvorderen.

11.5. Uitbetaling op rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer

Als de belastingschuldige de ontvanger heeft laten weten dat de Belastingdienst een bedrag heeft uitbetaald op een rekeningnummer dat rechtsgeldig is uitgesloten, moet de ontvanger hier onderzoek naar doen.

Om te kunnen bepalen aan wie de uitbetalingsfout is te wijten, heeft de ontvanger de gegevens van VASTGIRO nodig.

Er zijn twee situaties mogelijk:

- Uitbetaling heeft plaatsgevonden op een door belastingschuldige daartoe aangewezen rekeningnummer. De ontvanger stelt de belastingschuldige hiervan op de hoogte. Verdere actie is niet nodig.
- Uitbetaling heeft plaatsgevonden op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer. Dit nummer is wel van de belastingschuldige.

Als het bedrag is uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekening, moet de ontvanger in beginsel opnieuw uitbetalen. De ontvanger verbindt daaraan de voorwaarde dat het eerder betaalde bedrag eerst wordt terugbetaald. De ontvanger informeert belastingschuldige hierover en vraagt hem het foutief uitbetaalde bedrag terug te betalen.

Daarna kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- Belastingenschuldige betaalt het bedrag terug.
- Belastingenschuldige betaalt het bedrag niet terug.

11.5.1. Belastingenschuldige betaalt bedrag terug

De ontvanger heeft een bedrag uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer en de belastingschuldige heeft het bedrag terugbetaald. In dat geval moet de ontvanger het ontvangen bedrag opnieuw uitbetalen op het daartoe aangewezen rekeningnummer.

11.5.2. Belastingsschuldige betaalt bedrag niet terug

De ontvanger heeft een bedrag uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer en de belastingsschuldige heeft het bedrag niet terugbetaald. In dit geval neemt de ontvanger de stelling in dat de belastingsschuldige over het uitbetaalde bedrag heeft kunnen beschikken.

De ontvanger stelt de belastingsschuldige nu in de gelegenheid om aan te tonen dat hij schade heeft geleden. De mogelijke schade kan gelegen zijn in het feit dat de belastingsschuldige niet over (een deel) van het eerder uitbetaalde bedrag heeft kunnen beschikken. Bijvoorbeeld omdat de rekening op het moment van de bijschrijving een debetstand kent en ook de (eventuele) kredietfaciliteit van de rekening de restitutie niet toelaat.

Daarna kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De belastingsschuldige reageert niet of hij toont zijn schade niet aan. In dit geval deelt de ontvanger hem mee dat hij de wederzijdse vorderingen met elkaar zal verrekenen.
- De belastingsschuldige toont zijn schade aan. In dit geval gaat de ontvanger over tot uitbetaling van de geleden schade. Hij informeert de belastingsschuldige hierover. Vervolgens vordert de ontvanger het teveel betaalde bedrag van de belastingsschuldige terug uit ongerechtvaardigde verrijking. Dit kan alleen als is voldaan aan de (wettelijke) voorwaarden daarvoor.

11.6. Betaling belastingsschuldige afgeboekt op belastingsschuld van hemzelf

Als een betaling op een ander middel van dezelfde belastingsschuldige is verwerkt, licht de ontvanger deze schriftelijk in. De ontvanger wijst de belastingsschuldige erop dat hij alsnog het verschuldigde bedrag zal moeten voldoen.

11.7. Betaling belastingsschuldige afgeboekt op bestaande belastingsschuld van een ander

Als een betaling onterecht op een bestaande belastingaanslag van een ander is afgeboekt, zorgt de B/CA op verzoek van de ontvanger voor herstel. Het maakt hierbij niet uit aan wie de fout te wijten is.

De B/CA, afdeling Bestanden stuurt vervolgens bericht aan de ontvanger dat de herstelopdracht is uitgevoerd. Nu deelt de ontvanger de gedupeerde mee dat de fout inmiddels is hersteld.

Na het opmaken van de herstelopdracht informeert de ontvanger de onrechtmatig verrijkte.

De onjuiste afboeking kan ook leiden tot het uitbetalen van een eventueel restbedrag aan de onrechtmatig verrijkte.

11.7.1. Herstelopdracht maken

Nadat de ontvanger aan de hand van de gegevens uit DACAS heeft vastgesteld voor welke belastingaanslag een correctie moet worden uitgevoerd, zendt hij een kopie van de brief met een gespecificeerde herstelopdracht naar de B/CA, afdeling Bestanden. In deze herstelopdracht geeft de ontvanger aan welk bedrag van welke belastingaanslag hersteld moet worden en op welke belastingaanslag deze moet worden afgeboekt.

11.7.2. Informeren onrechtmatig verrijkte

Als de ontvanger een foutieve afboeking laat herstellen door de B/CA, informeert hij de onrechtmatig verrijkte hierover.

Het 'terugboeken' van een belastingaanslag motiveert de ontvanger door melding te maken van een administratieve fout. Daarbij kan hij een beroep doen op de wilsvertrouwensleer van artikel 3:33 en 3:35 van het Burgerlijk Wetboek. De onrechtmatig verrijkte kan daarom geen gerechtvaardigd beroep doen op artikel 3:35 van het Burgerlijk Wetboek.

Dit betekent dat er geen rechtshandeling (de vermindering van de belastingaanslag) tot stand is gekomen. De belastingaanslag blijft dus voor het oorspronkelijke bedrag invorderbaar. De onrechtmatig verrijkte kan ook geen beroep doen op artikel 6:30, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek, omdat de derde niet bewust de schuld van de ander betaalde.

De B/CA, afdeling Bestanden voert de herstelopdracht uit en het bedrag van een belastingaanslag wordt teruggenomen. Vervolgens informeert de B/CA de onrechtmatig verrijkte door het toezenden van een acceptgiro waarop het nieuwe openstaande bedrag is vermeld.

11.8. Betaling belastingschuldige afgeboekt op niet bestaande belastingschuld

Als een betaling onterecht op een niet-bestaande belastingaanslag van een ander is geboekt, verwerkt de B/CA het bedrag als een niet-verwerkbare betaling.

Het bedrag wordt dan door de B/CA verrekend met een andere belastingaanslag van de onrechtmatig verrijkte. Op verzoek van de ontvanger zorgt de B/CA voor herstel.

Als er geen andere belastingaanslag is, betaalt de B/CA het bedrag uit op het rekeningnummer van de onrechtmatig verrijkte. In dit geval moet de ontvanger drie acties ondernemen:

- de gedupeerde informeren dat zijn betaling onjuist is verwerkt en dat alsnog voor een juiste verwerking wordt gezorgd
- de openstaande belastingschuld van de gedupeerde voor zover nodig aanzuiveren door middel van een voorschot
- het onterecht uitbetaalde bedrag bij de onrechtmatig verrijkte terugvorderen.

11.9. Terugvorderen bij onrechtmatig verrijkte

De ontvanger moet overgaan tot terugvordering bij de onrechtmatig verrijkte in de volgende situaties:

- Hij heeft een hernieuwde uitbetaling moeten doen aan belastingschuldige.
- Hij heeft de belastingschuld van de belastingschuldige moeten aanzuiveren omdat een derde onrechtmatig is verrijkt.

De ontvanger moet het bedrag bij de onrechtmatig verrijkte terugvorderen als onverschuldigde betaling.

De ontvanger stuurt een aangetekende brief met de volgende inhoud:

- De Belastingdienst heeft onterecht een bedrag uitbetaald. Hierbij verwijst de ontvanger naar artikel 6:203 van het Burgerlijk Wetboek.
- De onrechtmatig verrijkte is verplicht dit bedrag terug te betalen.
- Hij moet het bedrag binnen 2 weken na dagtekening overmaken op het rekeningnummer van het kantoor van de ontvanger.
- Als de onrechtmatig verrijkte het bedrag niet binnen 2 weken terugbetaalt, is hij in verzuim (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:81 j° artikel 6:83). Hij is dan de wettelijke rente verschuldigd over het bedrag voor zover dit niet is terugbetaald (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:74 j° artikel 6:119). Zonodig zal de onrechtmatig verrijkte in rechte worden aangesproken.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De onrechtmatig verrijkte reageert niet op de aangetekende brief.
- De onrechtmatig verrijkte geeft aan dat hij het niet eens is met de ontvanger, of hij geeft aan dat hij niet wil betalen. De ontvanger zal dan moeten afwegen of hij tot een civiel procedure overgaat.
- De onrechtmatig verrijkte geeft aan dat hij het bedrag in termijnen wil terugbetalen.

Als de pogingen van de ontvanger om het onterecht uitbetaalde bedrag terug te vorderen niet slagen, kan hij kiezen voor het voeren van een civiele procedure. Als hij hiervoor niet kiest, zal hij het bedrag administratief moeten verantwoorden. Het bedrag dat is gebruikt om de belastingschuldige hernieuwd uit te betalen of om diens belastingschuld aan te zuiveren, moet dan worden geboekt als verloren gegaan rijksgeuld. De ontvanger stelt de Unit Centrale Comptabiliteit voor dit bedrag af te boeken. Daarbij licht hij toe welke maatregelen hij heeft genomen en geeft hij aan dat deze geen succes hebben gehad.

11.9.1. Onrechtmatig verrijkte reageert niet

De onrechtmatig verrijkte reageert niet op de brief waarin de ontvanger hem verzoekt het onterecht betaalde bedrag terug te betalen. De ontvanger

stuurt hem dan een herinnering waarin hij vermeldt dat de betaling nog niet is ontvangen en dat de wettelijke rente (en niet de invorderingsrente) inmiddels is gaan lopen. De ontvanger geeft hierbij aan vanaf welke datum de rente is gaan lopen en wat het percentage van de rente is.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De onrechtmatig verrijkte reageert weer niet. De ontvanger zal dan moeten afwegen of hij tot een civiele procedure overgaat.
- De onrechtmatige verrijkte geeft aan dat hij het niet eens is met de ontvanger of dat hij niet wil betalen. De ontvanger zal dan moeten afwegen of hij tot een civiele procedure overgaat.
- De onrechtmatig verrijkte geeft aan dat hij het bedrag in termijnen wil terugbetalen.

11.9.2. Civiele procedure tegen onrechtmatig verrijkte

De ontvanger kan een civiele procedure beginnen tegen de onrechtmatig verrijkte als deze:

- aangeeft dat hij het niet met de ontvanger eens is
- niet wil betalen
- niet reageert op de herinnering van de ontvanger

De ontvanger moet afwegen of een civiele procedure de moeite waard is. Bij deze afweging spelen onder meer het financiële belang en de verhaalbaarheid een rol. Als de onrechtmatig verrijkte niet onder het kantoor van de ontvanger valt, heeft de ontvanger overleg met het bevoegde kantoor over de verhaalbaarheid.

Als de ontvanger tot een civiele procedure overgaat en het te vorderen bedrag is hoger dan € 5.000, vraagt hij toestemming aan het ministerie.

11.9.3. Onrechtmatig verrijkte wil in termijnen betalen

Het kan zijn dat de onrechtmatig verrijkte wel wil betalen, maar niet meteen of niet in één keer. Hij kan dan een voorstel doen om het bedrag in termijnen of later te betalen.

De ontvanger beoordeelt dit voorstel aan de hand van het geldende uitstelbeleid. Als de onrechtmatig verrijkte niet onder het kantoor van de betreffende ontvanger valt, moet de ontvanger vooraf overleggen met het bevoegde kantoor.

12. Vervolgingskosten

Vervolgingskosten zijn alle kosten die op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen in rekening worden gebracht in het kader van de dwanginvordering. Een voorwaarde voor het in rekening brengen van de vervolgingskosten is dat de belastingschuldige in verzuim moet zijn (VN 1999/20.21) om het verschuldigde bedrag tijdig te betalen. Ook aan een aansprakelijkgestelde kunnen vervolgingskosten in rekening worden gebracht.

Er zijn diverse soorten vervolgingskosten. De kosten die in rekening worden gebracht voor een aanmaning of de betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van de gevorderde som. De betekeningkosten van een dwangbevel zijn aan een maximum gebonden.

Naast de vervolgingskosten kan de ontvanger of de deurwaarder ook executie- en overige kosten in rekening brengen. In een aantal gevallen worden voor het uitbrengen van exploitatie geen vervolgingskosten in rekening gebracht. Ook kunnen er omstandigheden zijn waardoor kosten niet verschuldigd zijn, of in rekening gebrachte kosten moeten worden verminderd. De ontvanger kan de vervolgingskosten verminderen bij niet-verwijtbaarheid. Dit moet gebaseerd zijn op een ingediend bezwaarschrift.

Bij versnelde invordering worden op de gebruikelijke wijze kosten in rekening gebracht. De belastingschuldige moet dan wel vooraf geïnformeerd worden over de belastingschuld en de gelegenheid hebben gehad deze te betalen.

Vervolgingskosten worden niet kwijtescholden.

Omdat de vervolgingskosten onlosmakelijk zijn verbonden met de belastingaanslag, kunnen deze niet meer worden ingevorderd na verjaring van de aanslag.

Aan aansprakelijkgestelden kunnen ook kosten door invorderingsmaatregelen in rekening worden gebracht.

Tegen het in rekening brengen van bepaalde vervolgingskosten kan de belastingschuldige bezwaar en administratief beroep instellen. Het indienen van een bezwaar- of beroepschrift tegen vervolgingskosten schort niet de aanvang of voortzetting van de tenuitvoerlegging van de vervolging op.

Tegen vervolgingskosten die ontstaan door de gerechtelijke tenuitvoerlegging van een dwangbevel kan de belastingschuldige geen bezwaarschrift indienen.

12.1. Soorten vervolgingskosten

Er zijn diverse soorten vervolgingskosten. Het gaat in dit verband om:

- de kosten van een aanmaning
- de kosten van betekening van een dwangbevel

- executie- en overige kosten
- de kosten die verbonden zijn aan de werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht voor de invordering op civiele wijze.

12.2. Aanmaningskosten

Aan het verzenden van een aanmaning zijn voor de belastingschuldige vervolgingskosten verbonden. De hoogte hiervan is geregeld in artikel 2 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen en hangt af van het achterstallige bedrag aan belasting.

De berekening van de aanmaningskosten is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

12.3. Betekeningskosten dwangbevel

De kosten van betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van de gevorderde som (Kostenwet, artikel 3). De gevorderde som is het belasting/premiebedrag dat in het dwangbevel is vermeld in de kolom 'Bedrag dat thans invorderbaar is'. De vervolgingskosten en eventuele (pro memorie opgenomen) rente hebben geen invloed op de basis voor het berekenen van de kosten.

De berekening van de dwangbevelkosten is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

De belastingdeurwaarder vermeldt bij de betekening in de betreffende rubriek op het dwangbevel het bedrag van de betekeningskosten.

12.4. Maximale betekeningskosten dwangbevel

Als de belastingdeurwaarder op dezelfde dag aan één belastingschuldige meerdere ten name van die belastingschuldige gestelde dwangbevelen betekent en de betekeningskosten daarvan zijn in totaal meer dan het maximumbedrag zoals vastgesteld in de Tabel vervolgingskosten (hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages), brengt hij niet meer dan dat maximumbedrag in rekening.

12.5. Executiekosten

Naast de kosten van vervolging voor een aanmaning en een dwangbevel kan de ontvanger/deurwaarder nog andere kosten in rekening brengen (Kostenwet, artikel 3, lid 2-4 en artikel 4). Hieronder vallen:

- executiekosten
- overige kosten

12.5.1. Executiekosten belastingschuldige

Voorbeelden van executiekosten zijn:

- € 13 voor het doen van een aanzegging door de deurwaarder anders dan een dwangbevel, zoals bijvoorbeeld een hernieuwd bevel tot betalen
- € 13 voor afgifte van een kwitantie om lijfswang of beslaglegging (geen derdenbeslag) op roerende zaken te voorkomen
- € 50 voor het opmaken van een proces-verbaal van beslag
- € 64 voor het opmaken van een proces-verbaal van verkoop
- € 25 voor de aankondiging van de verkoop door het zogenoemde aanplakken en een eventuele publicatie in een dagblad
- kosten van getuigenloon (€ 4 per uur).

12.5.2. Executiekosten derden

Het kan zijn dat een derde aan de Belastingdienst kosten in rekening brengt van werkzaamheden voor de ontvanger of belastingdeurwaarder (Kostenwet, artikel 6). Alleen als deze kosten rechtstreeks gemaakt zijn voor de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, kan de ontvanger deze kosten bij de belastingschuldige in rekening brengen.

Voorbeelden van deze kosten zijn:

- vergoedingen die zijn verschuldigd aan een aangestelde bewaarder en de door hem ingeschakelde derden
- kosten gemaakt voor het openen van deuren en huisraad
- kosten voor het verrichten van werkzaamheden voor de verkoop op de plaats van de in beslag genomen zaken
- kosten van het laten overbrengen van in beslag genomen zaken als de verkoop ergens anders plaatsvindt (alleen van toepassing als dit gebeurt op verzoek van de belastingschuldige, of als zijn belang daarbij is gediend.)

Eventuele door de Belastingdienst voor de betekening en tenuitvoerlegging van het dwangbevel gemaakte reiskosten kunnen niet op de belastingschuldige worden verhaald. Ditzelfde geldt ook voor porti- en telefoonkosten.

12.6. Niet in rekening brengen vervolgingskosten

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de belastingdeurwaarder op het dwangbevel en verdere vervolgingsstukken direct de vervolgingskosten. Op het dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten

echter niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen twee dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt.

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is gesteld van de belastingschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten op de gebruikelijke manier in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet twee werkdagen zijn verstreken.

Ook in een aantal andere gevallen worden voor het uitbrengen van exploten geen vervolgingskosten in rekening gebracht, zoals bij:

- herhaalde betekening van een dwangbevel
- (herhaalde) betekening van een dwangbevel uitsluitend ter stuiting van de verjaring
- betekening van een vordering
- betekening aan een wettelijk minderjarige of onder curatele gestelde belastingschuldige waarbij geldt dat de eerste betekening wel, maar de tweede betekening (aan de wettelijk vertegenwoordiger) niet (nogmaals) in rekening wordt gebracht
- betekening van een beslissing van de directeur op een beroepschrift tegen het in beslag nemen van roerende zaken (eventueel gaat dit samen met gehele of gedeeltelijke opheffing van het beslag) aan:
 - de derde die het beroepschrift heeft ingediend
 - de beslagene
 - eventueel de bewaarder
- betekening van een proces-verbaal van overgang van de bewaring van beslagen roerende zaken, anders dan op verzoek of door toedoen van de belastingschuldige.

12.7. Niet verschuldigde/te verminderen kosten

Er zijn omstandigheden waarin kosten niet verschuldigd zijn of waarin de in rekening gebrachte kosten verminderd moeten worden. De ontvanger neemt de beslissing om de kosten te verminderen tot het juiste bedrag, of de kosten terug te betalen ambtshalve of na een daartoe ingediend verzoekschrift.

Naast de gevallen waarbij in de kostenberekening rekenfouten zijn gemaakt of een onjuist tarief is gebruikt, zijn in de volgende gevallen geen kosten verschuldigd:

- Het verschuldigde bedrag is op de rekening van de Belastingdienst bijgeschreven op of voor de dag waarop de kosten verschuldigd zijn geworden.
- Na het in rekening brengen van de kosten is de belastingschuld verminderd, anders dan door betaling, kwijtschelding, of verrekening. Deze situatie doet zich voor bij vermindering van belastingaanslagen, maar ook bij afboeking van negatieve, definitieve aanslagen op voorlopige aanslagen van hetzelfde jaar.
- Er is, achteraf gezien, al vóór het in rekening brengen van de kosten om beleidsmatige redenen aanleiding geweest om de invordering uit te stellen, zoals bij:
 - een schriftelijk ingediend verzoek om uitstel
 - een ingediend en volledig ingevuld aanvraagformulier voor kwijtschelding
 - een ingediend verzoekschrift bij Hare Majesteit de Koningin, de Nationale ombudsman, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, het Ministerie of de directeur

Er zijn omstandigheden waarin het noodzakelijk is om de invordering wel voort te zetten. In dat geval komen de hieraan verbonden kosten niet voor tegemoetkoming in aanmerking. Bepalend is het tijdstip van ontvangst van de genoemde stukken door het kantoor, de directeur of het ministerie. De kosten worden altijd in rekening gebracht als er sprake is van training van de invordering.

Na het in rekening brengen van de kosten van de belastingaanslag of terugvorderingsbeschikking is een nieuwe dagtekening toegekend.

Als na het afleggen van de buitengerechtelijke verklaring blijkt dat de derde geen geld of zaken onder zich heeft, blijkt het beslag nooit te hebben bestaan.

Als zaken (die in een onroerende zaak aanwezig zijn) in verband met twijfel over de aard van de zaken, zowel in beslag op roerende als in een beslag op onroerende zaken zijn begrepen, en daarna duidelijkheid is verkregen hoe die zaken moeten worden uitgewonnen, zijn de kosten van het niet voortgezette beslag niet verschuldigd.

Als zaken (die op een schip van belastingschuldige aanwezig zijn) in verband met twijfel over de aard van de zaken (bestanddeel of zelfstandige roerende zaken) zowel in een beslag op een schip als in een beslag op roerende zaken zijn begrepen, en daarna duidelijkheid is verkregen hoe die zaken moeten worden uitgewonnen, zijn de kosten van het niet voortgezette beslag niet verschuldigd.

12.8. Vermindering vervolgingskosten bij niet-verwijtbaarheid

In een aantal situaties kan de belastingschuldige niet worden verweten dat hij zijn belastingschuld niet op tijd betaald heeft. De invordering van de kosten is dan - gezien de omstandigheden van het specifieke geval - onredelijk en niet rechtvaardig. De ontvanger beoordeelt dergelijke situaties per geval.

Redenen van niet-verwijtbaarheid kunnen zijn:

- De belastingschuldige is verhuisd waardoor deze niet op de hoogte was van de belastingaanslag. Hij heeft wel datgene gedaan dat redelijkerwijs van hem mag worden verwacht om de Belastingdienst in kennis te stellen van zijn nieuwe adres.
- De belastingschuldige of degene die zijn belastingzaken behandelt, heeft een ongeval gehad, is ernstig ziek (geweest) of is overleden. De belastingschuldige kan daarom niet in staat worden geacht zijn verplichtingen te voldoen.
- De belastingschuldige heeft onvoorzien moeten vertrekken wegens dringende omstandigheden waarbij zijn persoonlijke aanwezigheid werd geëist. Hij heeft geen kans gehad een regeling te treffen om de verplichtingen tegenover de Belastingdienst na te komen.

De ontvanger kan de kosten alleen verminderen naar aanleiding van een ingediend bezwaarschrift tegen de in rekening gebrachte kosten.

12.9. Vervolgingskosten bij versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de belastingdeurwaarder op het dwangbevel en verdere vervolgingsstukken direct de vervolgingskosten. Op het dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten echter niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen twee dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt.

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is gesteld van de belastingschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten op de gebruikelijke manier in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet twee werkdagen zijn verstreken.

12.10. Geen kwijtschelding van vervolgingskosten

Kwijtschelding door vermeende betalingsonmacht is niet mogelijk. In dat geval moet de ontvanger geen toezegging doen dat deze kosten niet zullen worden ingevorderd. Kwijtschelding of het buiten invordering laten van vervolgingskosten kan alleen wanneer de hoofdsom wordt kwijtgescholden.

12.11. Verjaring vervolgingskosten

Vervolgingskosten zijn onlosmakelijk verbonden met een belastingaanslag. Als de belastingaanslag is verjaard, kan de ontvanger de kosten die over de belastingaanslag zijn verschuldigd niet invorderen of verrekenen.

12.12. Aansprakelijkgestelden

Aan aansprakelijkgestelden kunnen kosten door invorderingsmaatregelen in rekening worden gebracht. De regels die gelden voor een belastingschuldige gelden ook voor een aansprakelijkgestelde.

12.13. Bezwaar en beroep

De belastingschuldige kan tegen de in rekening gebrachte vervolgingskosten een bezwaarschrift of een administratief beroepschrift indienen bij de ontvanger:

- Tegen de aanmaningskosten en tegen de kosten van een per post betekend dwangbevel kan hij een bezwaarschrift indienen.
- Tegen een dwangbevel dat de belastingdeurwaarder heeft betekend, kan de belastingschuldige een administratief beroepschrift indienen.

Tegen vervolgingskosten door hernieuwd bevel tot betaling of betekening van een beslagexploot is geen bezwaarschrift of een administratief beroepschrift mogelijk. Dit is gebaseerd op artikel 7 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen.

Op een bezwaarschrift tegen de in rekening gebrachte vervolgingskosten zijn de Algemene wet bestuursrecht en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht van toepassing.

Tegen de beslissing van de ontvanger op het bezwaarschrift of op het administratief beroepschrift kan de belastingschuldige in beroep gaan bij de fiscale rechter. Aan de termijn van indiening en de inhoud van het bezwaarschrift of het administratief beroepschrift zijn voorwaarden verbonden. Dit geldt ook voor de behandeling ervan.

12.14. Geen schorsing of stuiting door bezwaar of beroep

Het indienen van een bezwaar- of beroepschrift tegen vervolgingskosten schort de aanvang of voortzetting van de tenuitvoerlegging van de vervolging (Algemene wet bestuursrecht, artikel 6:16) niet op. Als de belastingschuldige om uitstel van betaling verzoekt, is de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1 en 25.2 overeenkomstig van toepassing.

12.15. Verzet bij rechter

De belastingschuldige kan geen bezwaarschrift indienen tegen vervolgingskosten die voortvloeien uit de gerechtelijke tenuitvoerlegging van een dwangbevel. De kosten die hieronder vallen zijn onder andere:

- de kosten van hernieuwd bevel tot betalen
- de kosten van beslaglegging

Over deze kosten kan de belastingschuldige alleen het oordeel van de burgerlijke rechter vragen. De belastingschuldige doet dit via een verzetsprocedure tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 17).

13. Vervolgingskosten BDW

Het betekenen van een dwangbevel brengt kosten met zich mee. De belastingdeurwaarder berekent de kosten en vermeldt het bedrag in de betreffende rubriek op de akte van betekening bij het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder kan meerdere soorten kosten in rekening brengen, zoals:

- de afgifte van een kwitantie voor betalingen
- andere exploitatie dan de betekening van een dwangbevel
- processen-verbaal van beslag
- aanplakbiljetten voor aankondigingen van openbare verkopen op roerende zaken
- het proces-verbaal van openbare verkoop van roerende zaken

Als de belastingdeurwaarder kosten bij versnelde invordering in rekening brengt, moet hij die in bepaalde situaties bij afzonderlijke beschikking vaststellen.

Kosten van derden zijn kosten die derden op verzoek van de belastingdeurwaarder maakten in het kader van de invordering. In een aantal gevallen brengt de belastingdeurwaarder voor het uitbrengen van exploitatie geen kosten in rekening.

13.1. Betekeningskosten

De kosten van betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van de gevorderde som (Kostenwet, artikel 3). De gevorderde som is het belasting-/premiebedrag dat in het dwangbevel is vermeld in de kolom 'Bedrag dat thans invorderbaar is'. De vervolgingskosten en eventuele (pro memorie opgenomen) rente hebben geen invloed op de basis voor het berekenen van de kosten.

Als de belastingdeurwaarder op dezelfde dag aan één belastingschuldige meerdere ten name van die belastingschuldige gestelde dwangbevelen betekent en de betekeningskosten overschrijden het gemaximeerde bedrag, dan brengt hij niet meer dan dit bedrag in rekening. De kosten kunnen in één beschikking worden opgenomen.

De berekening van de dwangbevelkosten en het gemaximeerde bedrag is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

13.2. Executie- en overige kosten bepalen

Behalve de kosten van vervolging voor een dwangbevel kan de belastingdeurwaarder nog andere kosten in rekening brengen. Deze kosten kunnen ontstaan door:

- het doen van een exploit anders dan betekening van een dwangbevel, zoals een exploit van beslag onder derden en een hernieuwd bevel tot betaling
- het opmaken van een proces-verbaal van beslag op onroerende zaken en een beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn
- het horen van getuigen
- de aankondiging van de verkoop door het zogenoemde 'aanplakken' en door een eventuele publicatie in een dagblad
- verkoop van een zaak en het opmaken van een proces-verbaal van verkoop
- op grond van een wettelijk voorschrift voor 'gezien' tekenen van een exploit of ander stuk, aanplakken van een exploit en het doen aankondigen van een gedaan exploit in een dagblad
- de kosten voor afgifte van een kwitantie als betaling wordt aangeboden ter voorkoming van lijfswang of beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn.

De specificatie van deze kosten is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

Overige kosten kunnen ontstaan door het inschrijven bij het Kadaster van een beslag op:

- onroerende zaken
- ingeschreven schepen
- ingeschreven luchtvaartuigen

Deze kosten zijn afhankelijk van de vraag hoe het betreffende beslag wordt aangeboden. De specificatie ervan is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages. Ook kunnen overige kosten ontstaan door het opmaken van een advertentie voor:

- een executieverkoop
- de bekendmaking door de belastingdeurwaarder dat hij een exploit heeft betekend via de Officier van Justitie

Als de belastingdeurwaarder een betaling wordt aangeboden om beslag onder derden of beslag op roerende zaken te voorkomen, dan brengt hij voor het opmaken van een kwitantie geen kosten in rekening.

13.3. Kosten versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de belastingdeurwaarder op het dwangbevel en verdere vervolgingsstukken direct de vervolgingskosten. Op het dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten echter niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen twee dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt.

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is gesteld van de belastingschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten op de gebruikelijke manier in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet twee werkdagen zijn verstreken.

13.4. Kosten van derden

Naast de kosten die de belastingschuldige zelf is verschuldigd, kan de belastingdeurwaarder de belastingschuldige in opdracht van de ontvanger kosten van derden in rekening brengen. Het moet dan gaan om uitgaven door derden, gedaan in opdracht van de belastingdeurwaarder, voor handelingen die rechtstreeks betrekking hebben op de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

Voorbeelden van deze kosten zijn:

- vergoedingen verschuldigd aan een aangestelde bewaarder en de door hem ingeschakelde derdenkosten gemaakt voor het 'openen' van deuren en huisraad
- kosten voor het verrichten van werkzaamheden ten behoeve van de verkoop op de plaats van de in beslag genomen zaken
- kosten van het doen overbrengen van de inbeslaggenomen zaken als
 - de verkoop elders plaatsvindt
 - de verkoop elders geschiedt op verzoek van de belastingschuldige
 - zijn belang daarbij is gediend
- advertentiekosten

13.5. Niet in rekening brengen

In sommige gevallen worden geen vervolgingskosten in rekening gebracht voor het uitbrengen van exploten, zoals bij:

- herhaalde betekening van een dwangbevel

- betekening van een dwangbevel uitsluitend ter stuiting van de verjaring
- betekening van een vordering
- betekening aan een wettelijke minderjarige of onder curatele gestelde belastingschuldige, waarbij geldt dat de eerste betekening wel, maar de tweede betekening aan de wettelijke vertegenwoordiger niet nogmaals in rekening wordt gebracht
- betekening van een beslissing van de directeur op een beroepschrift tegen het in beslag nemen van roerende zaken aan de derde, de beslagene en de eventueel aangestelde bewaarder
- betekening van een proces-verbaal van overgang van de bewaring van beslagen op roerende zaken, anders dan op verzoek of door toedoen van de belastingschuldige

14. Rente

Als een belastingschuldige zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke termijnen betaalt, lijdt de Staat een rentenadeel en heeft de belastingschuldige een rentevoordeel. Dit wordt gecorrigeerd door na de betalingstermijnen rente in rekening te brengen. Anderzijds kan achteraf blijken dat de belastingschuldige te veel heeft betaald, waardoor deze een rentenadeel heeft en de Staat een rentevoordeel. Dit wordt gecorrigeerd door aan de belastingschuldige rente te vergoeden. Vergoeding van rente vindt dan plaats over het onterecht betaalde bedrag.

Bij iedere betaling die plaatsvindt na de wettelijke betaaltermijn, wordt invorderingsrente of wettelijke rente in rekening gebracht. Een betaling wordt eerst toegerekend aan de kosten. Het bedrag dat overblijft, wordt gesplitst in rente en hoofdsom.

De ontvanger kan naast de invorderingsrente en de wettelijke rente nog te maken krijgen met:

- de heffingsrente
- de revisierente
- de verzuim- of coulancerente
- de compenserende rente

14.1. Invorderingsrente

Invorderingsrente is een rente die de ontvanger in rekening brengt als een belastingschuld te laat wordt betaald. Invorderingsrente wordt vergoed als een betaalde belastingschuld wordt verminderd na de laatste vervaldag. Het wettelijke kader van de invorderingsrente is terug te vinden in artikel 28 e.v. van de Invorderingswet 1990.

De invorderingsrente wordt ieder kwartaal opnieuw vastgesteld.

Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan afgesproken worden de invorderingsrente op een lager bedrag vast te stellen.

Invorderingsrente is verschuldigd voor alle belastingen en premies waarop de Invorderingswet 1990 van toepassing is. Invorderingsrente is ook verschuldigd over de in de aanslag begrepen heffingsrente, revisierente en de in de aanslag begrepen bestuurlijke boete.

De ontvanger ziet nooit af van renteberekening als de belastingteruggaaf waarmee kan worden verrekend, betrekking heeft op achterwaartse verliescompensatie.

Over de kosten van vervolging wordt geen invorderingsrente berekend.

Als een aanslag meerdere betalingstermijnen heeft en de tussentijdse termijnen worden niet betaald, is er geen invorderingsrente verschuldigd als de totale schuld voor de laatste termijn wordt betaald.

In een aantal gevallen gelden afwijkende regels voor het berekenen van invorderingsrente.

De ontvanger stelt het bedrag van de invorderingsrente vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de belastingschuldige bezwaar heeft tegen het bedrag van de in rekening gebrachte of vergoede invorderingsrente, kan hij hiertegen bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

14.1.1. Vaststellen rentepercentage

Het percentage van de invorderingsrente wordt ieder kalenderkwartaal opnieuw vastgesteld. Hoe het percentage wordt berekend, is opgenomen in artikel 29 van de Invorderingswet 1990.

De vaststelling van de invorderingsrente wordt bekendgemaakt via het Besluit vaststelling percentage heffings- en invorderingsrente en daarnaast ook via de beeldkrant van de Belastingdienst.

14.1.2. Vaststellingsovereenkomst invorderingsrente

Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan afgesproken worden de invorderingsrente op een lager bedrag vast te stellen. Als in een vaststellingsovereenkomst niets is bepaald over invorderingsrente, is de belastingschuldige het gebruikelijke bedrag aan invorderingsrente verschuldigd. Het is raadzaam dat in de vaststellingsovereenkomst wordt vastgelegd dat invorderingsrente is verschuldigd.

14.1.3. Periode berekening invorderingsrente

De ontvanger berekent de invorderingsrente over het bedrag van de belastingaanslag vanaf de eerste dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn, tot en met de dag voorafgaand aan de betaling.

De verschuldigde invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over iedere betaling afzonderlijk. De ontvanger rekent een betaling eerst toe aan de kosten en het bedrag dat overblijft, splitst hij in rente en hoofdsom.

De berekening verloopt volgens twee formules. Als na de laatste vervaldag zo veel wordt betaald dat uit de betaling de hele aanslag kan worden voldaan, inclusief de rente, dan wordt gebruikgemaakt van de volgende formule:

$$\frac{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) \times \text{betaling}}{36.000} = \text{Invorderingsrente}$$

Als uit een betaling niet de hele aanslag plus de rente kan worden voldaan, moet de betaling wordt gesplitst in een deel rente en een deel hoofdsom. Dit gebeurt aan de hand van de volgende formule:

$$\frac{36.000 \times \text{betaling}}{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) + 36.000} = \text{Hoofdsom}$$

(A) is het aantal dagen waarover invorderingsrente is verschuldigd in de te onderscheiden perioden.

Bij het bepalen van het aantal dagen waarover de ontvanger invorderingsrente berekent, neemt hij voor:

- de maand waarin de enige of laatste betalingstermijn eindigt: het werkelijke aantal dagen
- een volle maand: 30 dagen (ook voor de maand februari)
- een vol jaar: 360 dagen

Als rentepercentage (P) neemt de ontvanger de onderscheiden rentepercentages die over de verschillende periodes verschuldigd zijn. Het bedrag van de betaling en het bedrag van de invorderingsrente rondt hij naar beneden af op hele euro's.

Bij de enige of laatste betaling brengt de ontvanger geen invorderingsrente in rekening als het aan rente verschuldigde bedrag € 23 of minder bedraagt.

14.1.4. Geen of minder invorderingsrente rekenen

In de volgende situaties wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht, of wordt de invorderingsrente niet over de gehele renteperiode berekend:

- rentebedragen van € 23 of minder
- faillissement
- WSNP
- uitstelfaciliteit successie- en schenkingsrecht (belastbaar feit voor 2002)
- conserverende aanslagen bij pensioen- of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties
- conserverende aanslagen bij kapitaalverzekering eigen woning in grensoverschrijdende situaties
- conserverende aanslagen bij vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang
- conserverende aanslagen IB bij staking door overlijden
- conserverende aanslagen successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging en een voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde
- uitstelfaciliteit vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer

- versnelde invordering
- toekennen nieuwe dagtekening
- niet-verwijtbaarheid
- verzuim van de Belastingdienst
- renteberekening bij kwijtschelding of buiten invordering laten belastingsschuld
- renteberekening bij vermindering of verrekening

14.1.5. Invorderingsbedragen tot en met €23

Bij de enige of laatste betaling van de aanslag wordt een bedrag aan invorderingsrente van € 23 of minder niet in rekening gebracht.

Bij het vergoeden van invorderingsrente geldt geen drempel. Bedragen van € 23 of minder worden daarom ook uitbetaald of verrekend.

14.1.6. Invorderingsrente bij faillissement

In faillissementssituaties berekent de ontvanger voor de belastingaanslagen die worden aangemeld ter verificatie alleen rente over de periode tot aan de datum van faillissement. Als de ontvanger tijdens het faillissement een teruggaaf mag verrekenen, rekent hij rente tot aan de datum van de verrekening.

14.1.7. Invorderingsrente bij WSNP

In WSNP situaties berekent de ontvanger voor de belastingaanslagen die worden aangemeld ter verificatie alleen invorderingsrente over de periode tot aan de datum van WSNP.

14.1.8. Uitstelfaciliteit successie- en schenkingsrecht

Bij toepassing van de uitstelfaciliteit successie- en schenkingrecht, verleent de ontvanger onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling. Als een termijn van de uitstelfaciliteit na de overeengekomen datum wordt betaald, wordt invorderingsrente berekend vanaf de dag die volgt op de overeengekomen dag.

Als de ontvanger het uitstel (gedeeltelijk) intrekt omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, berekent hij de invorderingsrente vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.9. Conserverende aanslag pensioen- of lijfrenteaanspraak

Voor conserverende aanslagen bij pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend vanaf 1 september van het jaar waarin de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.10. Conserverende aanslag kapitaalverzekering eigen woning

Voor conserverende aanslagen bij kapitaalverzekering eigen woning in grensoverschrijdende situaties, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend vanaf 1 september van het jaar waarin de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.11. Conserverende aanslag bij vervreemdingsvoorstel uit aanmerkelijk belang

Voor conserverende aanslagen bij vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang, is onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.12. Conserverende aanslag inkomstenbelasting bij overlijden

Voor conserverende aanslagen bij staking door overlijden, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat belastingschuldige niet meer aan de voorwaarde voldoet, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.13. Conserverende aanslag successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging

Voor conserverende aanslagen bij bedrijfsopvolging en een voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat belastingschuldige niet meer aan de voorwaarden voldoet, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

14.1.14. Uitstel vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer

Als deze uitstelfaciliteit van toepassing is, wordt er onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling verleend.

Als een termijn van de uitstelfaciliteit na de overeengekomen datum wordt betaald, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag die volgt op de overeengekomen dag.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag waarop de omstandigheid zich heeft voorgedaan die heeft geleid tot intrekking van het uitstel.

14.1.15. Invorderingsrente bij versnelde invordering

Als direct bij het opleggen van de belastingaanslag versnelde invordering wordt toegepast, krijgt de belastingaanslag niet de gebruikelijke betalingstermijn. De dagtekening van de belastingaanslag is in dat geval ook de vervaldag. Bij het berekenen van de invorderingsrente wordt in die situatie uitgegaan van de vervaldag die zou gelden zonder toepassing van versnelde invordering.

14.1.16. Toekennen nieuwe dagtekening

Als de ontvanger een nieuwe dagtekening toekent aan een belastingaanslag, wijzigt ook de laatste vervaldag. De periode waarover invorderingsrente wordt berekend, begint dan op de dag na de nieuwe vervaldag. Als de belastingaanslag al (gedeeltelijk) is betaald, wordt de invorderingsrente berekend over de periode tot en met de nieuwe vervaldag.

Als het systeem te veel invorderingsrente berekent omdat het nog uitgaat van de eerdere vervaldag, dan moet de invorderingsrente worden geredresseerd.

Voorbeeld

Dagtekening	16-1-2008
Laatste vervaldag	16-3-2008
Gedeeltelijk betaling	20-4-2008
Berekening rente	17-3-2008 t/m 19-4-2008
Nieuwe dagtekening	25-4-2008
Nieuwe laatste vervaldag	25-6-2008
De rente over de periode tot en met	25-6-2008 vervalt
De nieuwe renteperiode begint op	26-6-2008

14.1.17. Niet-verwijtbaar te late betaling

In uitzonderlijke situaties kan de ontvanger invorderingsrente verminderen die terecht in rekening is gebracht. Dat kan alleen als de belastingschuldige een bezwaarschrift heeft ingediend nadat de rente bij beschikking is vastgesteld. De ontvanger vermindert de invorderingsrente als de te late betaling niet aan de belastingschuldige te wijten is en de invordering van rente in het specifieke geval onredelijk en onbillijk is.

14.1.18. Verzuim Belastingdienst

Als er sprake is van een buitensporig lange behandeling van een bezwaarschrift door de inspecteur, zonder dat belastingschuldige daarop invloed heeft kunnen uitoefenen, kan de ontvanger de invorderingsrente verminderen.

De invorderingsrente verminderen kan alleen als de belastingschuldige een bezwaarschrift heeft ingediend nadat de rente bij beschikking is vastgesteld. De belastingschuldige moet het bedrag van het rentenadeel wel aannemelijk maken.

14.1.19. Invorderingsrente bij kwijtschelding en buiten invordering laten belastingschuld

Als de ontvanger een aanslag kwijtscheldt of buiten invordering laat, wordt de op deze aanslag verschuldigde invorderingsrente ook kwijtgescholden of buiten invordering gelaten. De ontvanger zal nooit kwijtschelding van invorderingsrente wegens betalingsonmacht verlenen waarbij de hoofdsom in stand blijft. Wel kan de ontvanger in uitzonderlijke situaties invorderingsrente verminderen.

Zo'n situatie doet zich bijvoorbeeld voor als het niet tijdig voldoen van de aanslag niet aan de belastingschuldige kan worden verweten, of als er sprake is van een buitensporig lange behandelingsduur van een bezwaar- of beroepschrift.

14.1.20. Invorderingsrente bij vermindering/verrekening

Voor de berekening van rente bij verrekeningen en verminderingen geldt het volgende:

- Bij verrekening van een teruggaaf die voortvloeit uit een vermindering van een andere, al betaalde belastingaanslag met een openstaande belastingaanslag, geldt als tijdstip van betaling de datum van de verminderingsbeschikking waaruit de vermindering blijkt. De ontvanger berekent de invorderingsrente dus tot en met de dag voorafgaande aan de dagtekening van de verminderingsbeschikking.
- Bij verrekening van een negatieve belastingaanslag met een nog niet betaalde belastingaanslag, berekent de ontvanger invorderingsrente over de periode die eindigt op de dag van verwerking van die belastingaanslag. Als betaaldatum geldt dan dus de dag na de dag van verwerking.

In sommige gevallen wordt bij verrekening geen of slechts gedeeltelijk invorderingsrente in rekening gebracht. Er kunnen zich situaties voordoen waarbij een belastingaanslag waarover invorderingsrente is verschuldigd, wordt verrekend met een belastingteruggaaf waarover geheel of gedeeltelijk géén heffings- of invorderingsrente wordt vergoed, omdat geen sprake is van een vermindering.

Bij verrekening van de belastingteruggaaf met de openstaande belastingaanslag brengt de ontvanger geen invorderingsrente in rekening over de periode die ingaat op de dag waarop het ter beschikking gekomen bedrag oorspronkelijk in de vorm van voorheffing of anderszins is betaald. De ontvanger past dit beleid alleen toe na een schriftelijk verzoek van de

belastingsschuldige. Deze richtlijn geldt alleen als sprake is van verrekening met een openstaand bedrag aan rijksbelastingen.

De ontvanger ziet nooit af van renteberekening als de belastingteruggaaf waarmee kan worden verrekend, betrekking heeft op achterwaartse verliescompensatie.

14.1.21. Carry-back

Bij een afboeking die het gevolg is van het toepassen van de carry-backregeling, wordt door het systeem geen invorderingsrente in rekening gebracht. Dit is niet juist. Het achterwege laten van het rekenen van invorderingsrente zou betekenen dat er op een verkapte wijze invorderingsrente wordt vergoed over een belastingteruggaaf die voortvloeit uit een carry-back vermindering. Dit is beleidsmatig niet de bedoeling en moet worden gecorrigeerd.

Met deze correctie bereikt de ontvanger dat er materieel geen verschil ontstaat tussen belastingsschuldigen die de belastingaanslag nog niet (volledig) hebben betaald en belastingsschuldigen die een door een carry-back verminderde belastingaanslag al hadden betaald, in welk geval geen invorderingsrente wordt vergoed.

Om het niet rekenen van invorderingsrente bij de afboeking van een carry-back vermindering te corrigeren, ontvangt de ontvanger bericht van de Belastingdienst/Centrale Administratie met daarin onder andere het bedrag van de verschuldigde invorderingsrente. Dit bedrag is berekend over de periode ingaande op de eerste dag na de enige of laatste vervalddag van de aanslag, tot en met de dag voorafgaand aan de dag van de uitspraak van de carry-back beschikking.

De ontvanger stuurt de belastingsschuldige een voor bezwaar vatbare beschikking, waarin hij aangeeft dat op grond van artikel 28, lid 6, letter a van de Invorderingswet 1990, over de afboeking van de vermindering die voortvloeide uit de carry-back alsnog invorderingsrente is verschuldigd.

14.1.22. Vergoeden invorderingsrente

Vergoeding van invorderingsrente komt alleen voor na een vermindering van een (gedeeltelijk) betaalde belastingaanslag. De invorderingsrente wordt berekend over het terug te geven bedrag.

De ontvanger vergoedt alleen invorderingsrente over het bedrag dat op de belastingaanslag, invorderingsrente en vervolgingskosten is betaald.

De periode waarover de ontvanger invorderingsrente vergoedt, gaat in op de dag na de (laatste) vervalddag en eindigt op de dag van de dagtekening van de verminderingsbeschikking. Dit geldt ook als de betaling van de aanslag na de laatste vervalddag heeft plaatsgevonden.

Het percentage van de te vergoeden invorderingsrente is gelijk aan dat van de in rekening te brengen invorderingsrente. De te vergoeden invorderingsrente wordt op dezelfde wijze berekend als de in rekening te brengen invorderingsrente. Het bedrag van de te vergoeden invorderingsrente rondt de ontvanger naar boven af op hele euro's. Bij het

vergoeden van invorderingsrente geldt geen drempel. Bedragen van € 23 of minder worden daarom ook uitbetaald of verrekend.

Bij middeling en carry-back vergoedt de ontvanger geen invorderingsrente.

14.1.23. Invorderingsrente vergoeden bij middeling

Een belastingteruggaaf die voortvloeit uit een middeling wordt bij afzonderlijke beschikking verleend. De belastingaanslag wordt bij middeling niet verminderd. Er is daarom ook geen sprake van vergoeding van invorderingsrente.

14.1.24. Vergoeden bij carry-back

In artikel 28, lid 6 van de Invorderingswet 1990 is bepaald dat bij een terugbetaling als gevolg van carry-back geen invorderingsrente wordt vergoed. Als de carry-back teruggaaf wordt verrekend met de nog openstaande belastingaanslag waarop de vermindering betrekking heeft, brengt de ontvanger voor de vergoeding van invorderingsrente een splitsing aan in het bedrag van de vermindering. De ontvanger gaat na in hoeverre de belastingaanslag ook zou zijn verminderd als er geen sprake was geweest van verliesverrekening. De ontvanger vergoedt alleen rente over het deel van de vermindering dat ook zonder verliesverrekening zou hebben geleid tot een terug te geven bedrag. Als de belastingaanslag geheel of gedeeltelijk is betaald, wordt over de vermindering geen invorderingsrente vergoed.

14.1.25. Invorderingsrente vaststellen bij beschikking

De ontvanger stelt het bedrag van de verschuldigde invorderingsrente vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als er sprake is van een vermindering of een teruggaaf, wordt de te vergoeden rente afzonderlijk vermeld op het afschrift van de uitspraak of op de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekend gemaakt. In artikel 30 van de Invorderingswet 1990 is bepaald dat hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen over bezwaar en beroep op de invorderingsrente van toepassing is. Omdat de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing zijn op beschikkingen waarvoor hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geldt, valt artikel 30 van de Invorderingswet 1990 ook onder de werking van de Algemene wet bestuursrecht.

14.1.26. Bezwaarschrift invorderingsrente

Als de belastingschuldige bezwaar heeft tegen het bedrag van de in rekening gebrachte of vergoede invorderingsrente, kan hij hiertegen bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

Als aan het bezwaarschrift (gedeeltelijk) tegemoet kan worden gekomen, kan de ontvanger ambtshalve de in rekening gebrachte of vergoede invorderingsrente op een nader bedrag vaststellen.

14.1.27. Percentages invorderingsrente

De actuele percentages voor de invorderingsrente vindt u in het hoofdstuk Tabellen en normen, paragraaf Rentetabellen.

14.2. Wettelijke rente

De wettelijke rente is de rente die een schuldeiser krachtens de wet kan vorderen van een schuldenaar die nalatig is gebleven bij de voldoening van een geldsom.

De wettelijke rente wordt bij Algemene maatregel van bestuur vastgesteld.

In de meeste gevallen zal de ontvanger invorderingsrente in rekening brengen. Maar als hij een vordering van een andere instantie moet invorderen, kan in de wettelijke bepalingen waarop die vordering is gebaseerd, zijn opgenomen dat wettelijke rente gerekend moet worden.

In het verzoek dat de ontvanger van de andere instantie ontvangt, is aangegeven of de invorderingsrente van toepassing is, of de wettelijke rente. De ontvanger berekent de hoogte van de wettelijke rente.

Ook bij huursubsidie is wettelijke rente verschuldigd, maar deze wordt niet opgeëist.

14.2.1. Vaststelling rentepercentage

De wettelijke rente wordt periodiek maar niet volgens een vast schema vastgesteld. Doorgaans vindt bijstelling per halfjaar of jaar plaats. De hoogte van de wettelijke rente wordt berekend door 2,25 procentpunt op te tellen bij de herfinancieringsrente van de Europese Centrale Bank.

De wettelijke rente wordt bij Algemene maatregel van bestuur vastgesteld. Dit wordt gepubliceerd in het Staatsblad.

De wijzigingen worden ook via de Beeldkrant bekendgemaakt. In het verzoek dat de ontvanger van de andere instantie ontvangt, is aangegeven of de invorderingsrente of de wettelijke rente van toepassing is. De wettelijke rente wordt toegepast bij de invordering van de volgende middelen:

- Wet inzake Douane voor 1 januari 1994
- Coördinatiewet sociale verzekering (oud)
- Loodsenwet
- Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
- Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde 1990
- Wet bevordering eigen woningbezit

Bij de invordering van te veel uitbetaalde huursubsidie moet volgens de Huursubsidiwet ook wettelijke rente worden gerekend. VROM eist de rente van de te veel uitbetaalde huursubsidie echter niet op.

14.2.2. Periode/berekening wettelijke rente

Algemeen geldt dat de periode waarover rente moet worden berekend, begint met de 1e dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van de in te vorderen schuld. Het eindigt op de dag voorafgaande aan de dag van betaling.

De verschuldigde wettelijke rente wordt enkelvoudig berekend over iedere betaling afzonderlijk. De ontvanger rekent een betaling eerst toe aan de kosten. Vervolgens splitst hij het bedrag dat overblijft in rente en hoofdsom.

De berekening verloopt volgens twee formules. Als na de laatste vervaldag zo veel wordt betaald dat uit de betaling de hele schuld kan worden voldaan (inclusief de wettelijke rente), wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$\frac{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) \times \text{betaling}}{36.000} = \text{Wettelijke rente}$$

Als uit een betaling niet de hele schuld plus de wettelijke rente kan worden voldaan, moet de betaling wordt gesplitst in een deel rente en een deel hoofdsom. Dit gebeurt aan de hand van de volgende formule:

$$\frac{36.000 \times \text{betaling}}{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) + 36.000} = \text{Hoofdsom}$$

(A) is het aantal dagen waarover de wettelijke rente is verschuldigd in de te onderscheiden perioden.

Bij het bepalen van het aantal dagen waarover de ontvanger wettelijke rente berekent, neemt hij voor:

- de maand waarin de enige of laatste betalingstermijn eindigt: het werkelijke aantal dagen
- een volle maand: 30 dagen (ook voor de maand februari)
- een vol jaar: 360 dagen

Als rentepercentage (P) neemt de ontvanger de onderscheiden rentepercentages die over de verschillende periodes zijn verschuldigd. Het bedrag van de betaling en het bedrag van de wettelijke rente rondt hij naar beneden af op hele euro's.

14.2.3. Wettelijke rente en huursubsidie

Bij huursubsidie is wettelijke rente verschuldigd. Bij de terugvordering van te veel uitbetaalde huursubsidie eist het ministerie van VROM de wettelijke rente echter niet op. Dit betekent dat de ontvanger voor de huursubsidie alleen de hoofdsom en de kosten invordert. Met ingang van 1 januari 2005 is de Wet op de huurtoeslag van toepassing. Voor het terugvorderen van

huurtoeslag geldt een ander regime met betrekking tot in rekening te brengen rente.

14.2.4. Percentages wettelijke rente

De actuele percentages voor de wettelijke rente vindt u in het hoofdstuk Tabellen en normen, paragraaf Rentetabellen.

14.3. Heffingsrente

Tegelijk met de invoering van de invorderingsrente is op 1 april 1987 de heffingsrente geïntroduceerd. De regeling van de heffingsrente is een aantal malen gewijzigd. In dit hoofdstuk wordt alleen de huidige regeling beschreven (vanaf belasting jaar 1997).

De invorderingsrente heeft betrekking op de periode na de formalisering van de belastingsschuld. De heffingsrente ziet op de periode die vooraf gaat aan de formalisering van de belastingsschuld en heeft betrekking op het late tijdstip van het opleggen van de belastingaanslag.

Voor toeslagen geldt: als na 1 juli volgend op het berekeningsjaar wordt vastgesteld dat er over dat berekeningsjaar nog bedragen moeten worden uitbetaald of teruggevorderd, wordt over die bedragen rente vergoed of in rekening gebracht.

Deze renteberekening is ontleend aan de heffingsrenteregeling die de Belastingdienst hanteert bij de betaling of teruggave van belasting die na het verstrijken van het belastingtijdvak wordt vastgesteld. Ook het te hanteren rentepercentage volgt die regeling.

Het percentage van de heffingsrente wordt op grond van artikel 30f, lid 5 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dezelfde wijze vastgesteld als de invorderingsrente.

Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan worden afgesproken de heffingsrente op een lager bedrag vast te stellen. Als in een vaststellingsovereenkomst niets is bepaald over heffingsrente, is de belastingsschuldige het gebruikelijke bedrag aan heffingsrente verschuldigd.

De inspecteur stelt het bedrag van de heffingsrente vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Er wordt verschil gemaakt tussen aangifte-en aanslagbelastingen. Over bestuurlijke boeten wordt geen heffingsrente berekend.

Bij heffingsrente zijn dezelfde invorderingbepalingen van toepassing die gelden voor de belasting waarop de heffingsrente betrekking heeft.

De heffingsrentebeschikking volgt het regime van de belastingaanslag. Hierdoor is bij betaling na de laatste vervaldag ook over de heffingsrente invorderingsrente verschuldigd.

De inspecteur vergoedt geen heffingsrente bij een belastingteruggaaf als gevolg van de vermindering van een belastingaanslag die voortvloeit uit middeling en verrekening van verlies van een volgend jaar.

14.3.1. Belastingmiddelen waarop de heffingsrente wordt toegepast

A.Aanslagbelastingen	B.Aangiftebelastingen	C.Toeslagen
Inkomstenbelasting	Loonheffingen	Terugvorderingsbeschikkingen
Premie volksverzekeringen die op aanslag wordt geheven	Belasting van personenauto's en motorrijwielen	
Premie arbeidsongeschiktheidsverzekeringen zelfstandigen	Verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak	
Premie Ziekenfondswet zelfstandigen	Omzetbelasting	
Vennootschapsbelasting	Overdrachtsbelasting	
Sociale verzekeringspremies die op aanslag worden geheven	De belastingen genoemd in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag:	
	- Belasting op grondwater	
	- Belasting op leidingwater	
	- Belasting op afvalstoffen	
	- Belasting op brandstoffen	
	- Regulerende energiebelasting	
	Accijns	
	Premie volksverzekeringen die door inhouding wordt geheven	
	Sociale verzekeringspremies die door inhouding worden geheven	

14.3.2. Heffingsrente bij aangiftebelastingen

De inspecteur brengt heffingsrente in rekening bij aangiftebelastingen over:

- het bedrag van de naheffingsaanslag
- het bedrag van de verschuldigde belasting die te laat wordt betaald, maar voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld

De inspecteur brengt geen heffingsrente in rekening als binnen 3 maanden na het einde van het kalenderjaar (bij de loonheffing) of van het kalender- of boekjaar (bij de overige aangiftebelastingen):

- een vrijwillige verbetering op de aangifte wordt gedaan
- een betaling wordt gedaan voordat een naheffingsaanslag wordt opgelegd

De inspecteur berekent de heffingsrente over de periode die begint op de dag na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en die eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet.

Vergoeden van heffingsrente

De inspecteur vergoedt heffingsrente als na afloop van het belastingjaar een belastingteruggaaf plaatsvindt.

Hierbij doen zich de volgende situaties voor:

- De inspecteur verleent een belastingteruggaaf aan:
 - werknemers
 - artiesten
 - beroepssporters
 - buitenlandse gezelschappen
van te veel op aangifte afgedragen loonheffingen die door inhouding worden geheven. Hij vergoedt heffingsrente over de periode die begint op de dag na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingteruggaaf betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet, of van de uitspraak of kennisgeving van de vermindering.
- De inspecteur verleent een andere teruggaaf van aangiftebelastingen. Hij vergoedt heffingsrente over het tijdvak dat begint 3 maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingteruggaaf betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet, of van de uitspraak of kennisgeving van de vermindering. Verzoeken om teruggaaf van omzetbelasting die niet zijn aan te merken als een correctie van eerder aangegeven omzetbelasting, komen niet voor vergoeding van heffingsrente in aanmerking.

14.3.3. Heffingsrente bij aanslagbelastingen/toeslagen

In rekening brengen van heffingsrente

De inspecteur brengt heffingsrente in rekening bij aanslagbelastingen als hij na afloop van het heffingstijdvak een van de volgende tot een positief bedrag vaststelt:

- een voorlopige aanslag
- een definitieve aanslag
- een navorderingsaanslag
- een terugvorderingsbeschikking

De inspecteur berekent de heffingsrente over de periode die begint op de dag na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet.

Voor de vennootschapsbelasting gaat de rente met ingang van 1 juli 2005 lopen vanaf 1 juli van het belastingjaar. Voor de inkomensheffing gaat deze wijziging in vanaf 1 juli 2006.

Vergoeden van heffingsrente

De inspecteur vergoedt heffingsrente bij aanslagbelastingen als na afloop van het betreffende belastingjaar een belastingteruggaaf plaatsvindt. Hierbij doen zich de volgende situaties voor:

- De inspecteur stelt een voorlopige of definitieve belastingaanslag vast tot een negatief bedrag. Hij vergoedt heffingsrente over het negatieve bedrag van de belastingaanslag.

- De inspecteur vermindert een positieve of nihil-aanslag tot een negatieve belastingaanslag. Hij vergoedt heffingsrente over de vermindering van nul tot het negatieve bedrag.
- De inspecteur vermindert een oorspronkelijk negatieve belastingaanslag tot een nog negatievere belastingaanslag. Hij vergoedt heffingsrente over het bedrag van de vermindering.

De inspecteur berekent de heffingsrente over de periode die begint op de dag na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt teruggegeven en die eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet, of van de uitspraak of kennisgeving van de vermindering.

Voor de vennootschapsbelasting gaat de rente met ingang van 1 juli 2005 lopen vanaf 1 juli van het belastingjaar. Voor de inkomensheffing gaat deze wijziging in vanaf 1 juli 2006.

14.3.4. Rekenformule heffingsrente

Voor de berekening van de heffingsrente wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$\frac{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) \times \text{belastingbedrag}}{36.000} = (\text{te vergoeden}) \text{ heffingsrente}$$

(A) is het aantal dagen waarover heffingsrente is verschuldigd of wordt vergoed in de te onderscheiden perioden.

Als rentepercentage (P) worden de te onderscheiden rentepercentages genomen die over de verschillende periodes gelden.

14.4. Revisierente

Revisierente is beperkt tot de inkomstenbelasting en is verschuldigd over het genoten belastingvoordeel dat door aftrek van de premies is genoten of als de aanspraak ingevolge een pensioenregeling tot het loon wordt gerekend. Het gaat om een benadering van de heffingsrente die in rekening zou kunnen worden gebracht als het mogelijk zou zijn de belastingbedragen na te vorderen van de premieaftrek die (achteraf gezien) onterecht heeft plaatsgevonden. De revisierente is geen deel van de te betalen belasting.

De revisierente bedraagt (in beginsel) 20% van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op de periodieke uitkering.

De revisierente wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld.

De revisierentebeschikking volgt het regime van de belastingaanslag waarin de negatieve persoonlijke verplichtingen zijn begrepen. Dit betekent voor de invordering dat bij niet tijdige betaling invorderingsrente is verschuldigd over de revisierente.

14.5. Compenserende rente

Het ontstaan van een douaneschuld voor veredelingsproducten of onveredelde goederen geeft aanleiding tot betaling van compenserende rente over het bedrag van de verschuldigde rechten bij invoer (artikel 589, lid 1 en artikel 709, lid 1 van het Communautair douanewetboek). Hetzelfde geldt voor het ontstaan van een douaneschuld voor goederen die voordien onder de Regeling Tijdelijke invoer waren geplaatst. Op grond van artikel 54 jo. artikel 36 van de Douanewet, stelt de inspecteur het bedrag van de compenserende rente vast bij beschikking. Deze rente valt onder het begrip rijksbelastingen.

15. Schadevergoeding en coulancerente

Als iemand vindt dat hij schade heeft geleden door een verwijtbaar handelen, een nalaten of een vergissing van een medewerker van de Belastingdienst, dan kan hij bij de Belastingdienst een verzoek indienen tot schadevergoeding.

Dit verzoek moet worden ingediend bij het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar binnen de aanleiding voor de schadevergoeding heeft plaatsgevonden. Verzoeken om toepassing van de schadevergoedingsregeling handelt de Belastingdienst af, een en ander voor zover het verzoek per geval het bedrag van € 5.000 niet te boven gaat.

Het verzoek wordt binnen 6 weken afgehandeld. Of het verzoek al dan niet wordt toegewezen, wordt van geval tot geval beoordeeld, omdat ieder verzoek om schadevergoeding volledig op zichzelf staat. De behandelend ambtenaar hanteert bij het beoordelen van het verzoek bepaalde richtlijnen. Aan de hand van deze richtlijnen beslist de behandelend ambtenaar of hij tot (gedeeltelijke) schadevergoeding overgaat.

Naast een verzoek om schadevergoeding kan iemand de Belastingdienst verzoeken om rente te vergoeden gebaseerd op coulance. Anders dan bij de heffings- en invorderingsrente het geval is, bestaat voor het toekennen van coulancerente geen wettelijke regeling. De Belastingdienst zal uitsluitend coulancerente (ook wel verzuimrente genoemd) vergoeden in de situaties waarin de Belastingdienst meent verwijtbaar nalatig te zijn. Bijvoorbeeld omdat de ontvanger een uit te betalen bedrag later uitbetaalt dan gebruikelijk is.

De rente wordt vergoed over de duur van de verwijtbare vertraging. Als rentepercentage geldt het percentage van de heffings- en invorderingsrente zoals dat gold tijdens de periode van de aan de Belastingdienst verwijtbare vertraging. De ontvanger behandelt een verzoek om rentevergoeding. Op het verzoek wordt in principe binnen 8 weken beslist. Een beslissing van het verzoek om vergoeding van coulancerente moet schriftelijk gebeuren.

15.1. Behandelaar verzoek schadevergoeding

De Staatssecretaris is in eerste instantie bevoegd een verzoek om schadevergoeding af te handelen. De Staatssecretaris heeft die werkzaamheden voor een deel overgedragen aan de voorzitters van de organisatieonderdelen van de Belastingdienst genoemd in artikel 3, lid 1, onderdelen a en b en c, ten tweede, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

De voorzitters van de managementteams van deze organisatieonderdelen kunnen dit delegeren aan ambtenaren die namens hen deze werkzaamheden uitoefenen. Een ambtenaar die zelf betrokken is geweest bij de zaak van de vermeende schade, draagt de behandeling van het verzoek over aan een andere (aangewezen) ambtenaar.

De Belastingdienst handelt het verzoek om toepassing van de schadevergoedingsregeling zelfstandig af, tenzij het gaat om een verzoek

dat een bedrag van € 5.000 te boven gaat of dat een precedentwerking kan hebben. Schadevergoedingsverzoeken die per geval hoger zijn dan € 5.000 of die een precedentwerking hebben, stuurt de behandelend ambtenaar samen met het dossier en een ambtsbericht door aan het team Juridische Zaken van het Ministerie van Financiën. In een dergelijk geval licht de behandelend ambtenaar de belanghebbende schriftelijk in dat de behandeling van het verzoek is overgedragen.

15.2. Behandeling verzoek schadevergoeding

De Belastingdienst handelt een verzoek om schadevergoeding in principe binnen 6 weken af. Deze termijn wordt verlengd met de tijd die de belanghebbende nodig heeft om eventuele nadere gegevens te verstrekken. Als de behandelend ambtenaar gegevens opvraagt, deelt hij de belanghebbende mee dat de termijn van 6 weken wordt verlengd.

De behandelend ambtenaar stuurt een kopie van het verzoek met een begeleidende brief aan de betrokken medewerker van de Belastingdienst en vraagt deze hoe een en ander is verlopen. De medewerker beantwoordt dit verzoek om inlichtingen binnen 2 weken. Binnen een maand na ontvangst van het ambtsbericht van de medewerker die het verzoek om inlichtingen heeft beantwoord, beslist de behandelend ambtenaar of het verzoek wordt toegewezen. Als een beslissing binnen deze termijn niet mogelijk is, wordt de belanghebbende hierover ingelicht. De behandelend ambtenaar stuurt een kopie van het antwoord op het verzoek aan de betrokken medewerker. Als de behandelend ambtenaar besluit tot (gedeeltelijke) vergoeding, gaat hij over tot het vergoeden van de schade.

15.3. Beoordeling verzoek schadevergoeding

De behandelend ambtenaar hanteert bij het beoordelen van een verzoek om schadevergoeding bepaalde richtlijnen:

- Hij gaat na of de schade voldoende is aangetoond.
- Hij gaat na of vaststaat dat (een medewerker van) de Belastingdienst de schade heeft veroorzaakt.
- Hij gaat na of de schade de Belastingdienst is te verwijten.
- Hij gaat na of er een direct oorzakelijk verband tussen de handelingen van de Belastingdienst is en de geleden schade.
- Hij gaat na of de belanghebbende zelf ook schuld treft.
- Hij gaat na of de belanghebbende zelf alles heeft gedaan om de schade te beperken.
- Hij gaat na of de schade behoort te worden gezien als een normaal (handels)risico.

15.3.1. Aantoonbaarheid schade

Wie een verzoek om schadevergoeding indient, moet aantonen dat hij schade heeft geleden. Als belanghebbende de schade niet of onvoldoende kan aantonen, mag de behandelend ambtenaar geen schade vergoeden. De belanghebbende kan de schade aantonen door rekeningen te overleggen van de aankoop van vervangende goederen, reparaties, extra kosten, enzovoorts.

De schade is voldoende aangetoond als de belanghebbende rekeningen en betalingsbewijzen heeft overgelegd waaruit duidelijk is af te leiden dat zij het gevolg zijn van de schade. Alleen schade die in rechtstreeks verband staat met de gebeurtenis komt voor vergoeding in aanmerking.

Verder is het volgende van belang:

- Bij grote bedragen (boven € 500) moeten de rekeningen gespecificeerd zijn. Bij verzoeken om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand moet uit de specificatie blijken op welke dagen welke werkzaamheden zijn verricht en tegen welk uurtarief.
- De kosten, ook onder € 500, moeten redelijk zijn. Bij verzoeken om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand geldt bovendien dat ook het inroepen van de bijstand redelijk moet zijn.
- De dagwaarde kan vergoed worden als de reparatie niet lonend is.
- Het recht op schadevergoeding moet niet zijn verjaard.

15.3.2. Verwijtbaarheid schade

Het moet vaststaan dat (een medewerker van) de Belastingdienst de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, heeft veroorzaakt. Het kan zijn dat de schade onmiskenbaar is, maar dat deze niet door de Belastingdienst is veroorzaakt. Als dit niet vast staat, gaat de behandelend ambtenaar niet over tot vergoeding van de schade.

De belanghebbende kan het veroorzaken van de schade door de Belastingdienst aantonen door een zo nauwkeurig mogelijke beschrijving van het ontstaan van de schade te geven. Hij moet hierbij in ieder geval datum, tijd en plaats noemen. En wanneer mogelijk ook namen van betrokken medewerker(s) van de Belastingdienst.

15.3.3. Aanwijsbaarheid schade

Voor de behandeling van een verzoek om schadevergoeding moet worden vastgesteld of het ontstaan van de schade ook daadwerkelijk is te wijten aan de Belastingdienst. Niet alle schade die ontstaan is door het handelen van de Belastingdienst, is de Belastingdienst te verwijten. Schade die het gevolg is van normale werkzaamheden van de Belastingdienst, komt niet voor vergoeding in aanmerking.

Wel moet het middel dat de Belastingdienst hanteert in verhouding staan tot het doel dat bereikt moet worden. Dat is bijvoorbeeld niet het geval bij het veroorzaken van (onevenredig) veel braakschade bij het binnentreden van een woning.

Het maken van een enkele vergissing is geen ernstig verwijt. Het meerdere malen maken van dezelfde vergissing wel.

15.3.4. Oorzakelijk verband schade

De schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, moet het onmiddellijke gevolg zijn van het handelen van de Belastingdienst. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld door een klantcontact met de Belastingdienst te laat komt op een andere afspraak, waardoor hij mogelijk inkomsten misloopt, is er geen sprake van een direct oorzakelijk verband.

15.3.5. Gedeelde schuld schade

De schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, kan (mede) het gevolg zijn van het handelen of nalaten van de belanghebbende zelf. In zo'n geval kan er reden zijn om slechts gedeeltelijk of helemaal niet tot schadevergoeding over te gaan.

15.3.6. Poging beperking schade

De belanghebbende moet zelf zoveel mogelijk hebben geprobeerd om de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, te voorkomen. Als hij dit niet heeft gedaan, kan er aanleiding zijn om slechts een deel van de schade te vergoeden, namelijk dat deel van de schade dat was ontstaan wanneer de belanghebbende alles had gedaan om de schade te beperken.

Voorbeeld

De Belastingdienst verwijdt ten onrecht een ondernemer uit het OB-bestand. De ondernemer claimt dat daardoor bepaalde goederen niet konden worden ingevoerd waardoor hij minder winst heeft gemaakt. De goederen konden wel worden ingevoerd als de verschuldigde omzetbelasting ter plekke was betaald.

15.3.7. Schade als handelsrisico

Als de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, is geleden door een (geringe) administratieve fout bij de Belastingdienst, zal dit in het algemeen behoren tot het normale (handels)risico van de belanghebbende.

Belanghebbende krijgt bijvoorbeeld ten onrechte een aanmaning, die na een enkel telefoontje wordt ingetrokken. Dit behoort tot het (handels)risico van de belanghebbende. Er is dan geen sprake van ernstig onzorgvuldig handelen. Er wordt dan geen schade vergoed.

15.4. Beslissen op verzoek om schadevergoeding

Als iemand een verzoek om schadevergoeding heeft ingediend, beoordeelt de behandelend ambtenaar aan de hand van de richtlijnen of hij tot (gedeeltelijke) schadevergoeding overgaat.

De behandelend ambtenaar geeft in zijn beslissing duidelijk aan waarom hij al dan niet tot schadevergoeding overgaat. Hij gaat daarbij in op alle elementen van het verzoek. In schrijnende gevallen kan hij eventueel, gelet op de bijzondere omstandigheden van het geval, uit coulanceoverwegingen een gehele of gedeeltelijke tegemoetkoming verlenen.

De behandelend ambtenaar vermeldt in zijn beslissing dat, als de belanghebbende het niet eens is met de beslissing, er een heroverweging van de beslissing gevraagd kan worden bij:

Ministerie van Financiën
team Juridische zaken
Postbus 20201
2500 EE 's-Gravenhage

15.5. Behandelaar vergoeding coulancerente

De behandelend ambtenaar beslist op een verzoek om vergoeding van coulancerente. Wanneer in het verzoek ook wordt verzocht om een schadevergoeding, die niet het gevolg is van een rentenadeel wegens verwijtbaar trage behandeling door de Belastingdienst, beslist het team Juridische Zaken van het Ministerie van Financiën op het verzoek. Dit gebeurt als de vordering in het verzoek om schadevergoeding meer dan € 5.000 bedraagt. De rentevergoeding wordt niet automatisch verleend. Er moet dus expliciet om worden verzocht.

15.6. Beslistermijn vergoeding coulancerente

De ontvanger beslist binnen 8 weken op een verzoek om vergoeding van rente wegens trage of onjuiste uitbetaling (coulancerente). Als de ontvanger niet binnen deze termijn op het verzoek kan beslissen, stelt hij de belastingschuldige hiervan in kennis. Hij geeft in de kennisgeving ook aan binnen welke termijn wel kan worden beslist.

15.7. Beslissen vergoeding coulancerente

De ontvanger of inspecteur moet zijn beslissing op een verzoek om vergoeding van coulancerente motiveren. Hij vermeldt in zijn beslissing dat de belanghebbende, als die het niet eens is met de beslissing, heroverweging hiervan kan vragen bij:

Ministerie van Financiën
team Juridische zaken
Postbus 20201
2500 EE 's-Gravenhage

16. Betalingenkorting

Als een belastingschuldige een belastingaanslag in termijnen mag betalen en ten minste 1 termijn vervalt in de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, dan krijgt de belastingschuldige een betalingenkorting aangeboden op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 27a.

Voorbeeld

Er wordt een voorlopige aanslag inkomstenbelasting over het jaar 2007 opgelegd. Het gehele 'tijdvak' omvat in dit geval het hele jaar 2007. De eerste helft van het tijdvak loopt af op 30 juni 2007. Betalingenkorting is dan alleen van toepassing als de eerste vervaldag van de aanslag is gelegen voor 30 juni. De kortste termijn waarover betalingenkorting wordt verleend is dus 1 dag (als de eerste termijn op 29 juni 2007 vervalt).

Door betaling in één keer in plaats van in termijnen kan het zijn dat de belastingschuldige rente misloopt. Met de betalingenkorting wordt dit rentenadeel voor een deel gecompenseerd. De belastingschuldige hoeft het bedrag van de betalingenkorting niet zelf te berekenen. Het bedrag van de betalingenkorting die door de Belastingdienst wordt aangeboden, wordt vermeld op het aanslagbiljet.

Op de terugvordering van toeslagen wordt geen betalingenkorting toegepast.

Om voor betalingenkorting in aanmerking te komen, moet de belastingschuldige aan de voorwaarden voldoen.

Het door de inspecteur verminderen van de aanslag waarop de betalingenkorting betrekking heeft, kan gevolgen hebben voor de hoogte van de betalingenkorting. De hoogte van de betalingenkorting wordt vastgesteld volgens de formules van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b-28e. Er kan een bezwaarschrift worden ingediend tegen de hoogte van de betalingenkorting (zie Invorderingswet 1990, artikel 30).

De ontvanger moet de verleende betalingenkorting verrekenen met het bedrag van de aanslag. Als deze korting niet is verrekend, kan op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 6 de betalingenkorting worden ingevorderd. Op de terug te nemen betalingenkorting is het uitstelbeleid van de Leidraad Invordering 2008, artikelen 25.1. en 25.2. van toepassing.

16.1. Voorwaarden betalingenkorting

De betalingenkorting wordt toegepast bij voorlopige aanslagen in de inkomstenbelasting/sociale verzekeringspremies en de vennootschapsbelasting. Bij een voorlopige aanslag kan altijd in meer dan één termijn worden betaald. Om voor betalingenkorting in aanmerking te komen, moet de eerste termijn altijd vervallen voor de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

Voorbeeld

Om in aanmerking te komen voor de betalingenkorting op een voorlopige aanslag inkomstenbelasting die is gedagtekend in het jaar waarover die

belasting wordt geheven, moet de eerste termijn dus vervallen voor 30 juni van dat jaar. Deze voorlopige aanslagen moeten zijn gedagtekend in het (boek)jaar waarover de belasting of premie wordt geheven.

De belastingschuldige heeft alleen recht op de betalingsskorting als het volledige bedrag van de belastingaanslag - min de betalingsskorting - op tijd is betaald. Het bedrag moet dan uiterlijk op de eerste vervaldag van de belastingaanslag op de rekening van de Belastingdienst zijn bijgeschreven (Invorderingswet 1990, artikel 27a, lid 1). De belastingschuldige moet bij het overmaken van het te betalen bedrag zelf rekening houden met de verwerkingstijd van de bank. Het is dus niet voldoende dat het bedrag uiterlijk op de eerste vervaldag is afgeschreven van de rekening van de belastingschuldige.

Als de belastingschuldige verzoekt een teruggave te verrekenen met de aanslag waarop de betalingsskorting van toepassing is, komt hij alleen in aanmerking voor de betalingsskorting als de ontvanger de teruggaaf kan verrekenen vóór of op de eerste vervaldag van de belastingaanslag.

Het recht op belastingsskorting vervalt als de belastingschuldige te laat betaalt, of als de Belastingdienst - op de eerste vervaldag - een onjuist bedrag ontvangt van de belastingschuldige.

16.1.1. Betalingsskorting en teruggaaf

Een belastingschuldige kan een verzoek aan de ontvanger doen om een belastingteruggaaf te verrekenen met de belastingaanslag waarop de betalingsskorting betrekking heeft. De betalingsskorting die op de aanslag is aangeboden, wordt alleen verleend als de ontvanger het uit te betalen bedrag vóór of op de eerste vervaldag van de belastingaanslag kan verrekenen.

Als verrekening niet mogelijk is vóór of op de eerste vervaldag (omdat bijvoorbeeld de teruggaaf pas na de eerste vervaldag van de belastingaanslag wordt geformaliseerd), dan vervalt het recht op de betalingsskorting. Er is dan namelijk niet voldaan aan de voorwaarde dat het volledige bedrag van de aanslag moet zijn voldaan uiterlijk op de eerste vervaldag (Invorderingswet 1990, artikel 27a, lid 1).

De belastingschuldige kan dit voorkomen door er voor te zorgen dat het volledige bedrag van de aanslag - verminderd met de betalingsskorting - vóór of op de eerste vervaldag op de rekening van de Belastingdienst is bijgeschreven.

16.2. Gevolgen betalingsskorting bij vermindering belastingaanslag

De inspecteur kan de belastingaanslag waarop de betalingsskorting betrekking heeft verminderen, bijvoorbeeld omdat de belastingschuldige een bezwaarschrift tegen de aanslag heeft ingediend. Het verminderen van de aanslag heeft gevolgen voor de hoogte van de aangeboden betalingsskorting. Het bedrag van de oorspronkelijk aangeboden betalingsskorting is dan namelijk te hoog.

Als de belastingschuldige de belastingaanslag - verminderd met de betalingsskorting - heeft betaald, dan wordt de te veel verleende

betalingskorting teruggenomen. In het geval dat de belastingschuldige slechts het deel van de belastingaanslag heeft betaald waartegen geen bezwaar is gemaakt, zijn de gevolgen voor de betalingskorting afhankelijk van de datum van de verminderingsbeschikking.

16.2.1. Vermindering na betaling aanslag

De inspecteur kan de belastingaanslag verminderen nadat belastingschuldige de belastingaanslag - verminderd met de betalingskorting - heeft betaald vóór de eerste vervaldag. De nieuwe betalingskorting wordt dan automatisch op basis van het nieuwe bedrag van de belastingaanslag vastgesteld.

Het nieuwe bedrag van de betalingskorting is altijd lager dan de oorspronkelijk aangeboden betalingskorting. Dit betekent dat de belastingschuldige te veel betalingskorting heeft gekregen, namelijk het verschil tussen de oorspronkelijke betalingskorting en de opnieuw berekende betalingskorting.

De te veel verleende betalingskorting - ook wel de terug te nemen betalingskorting genoemd - wordt alleen teruggenomen als de vermindering plaatsvindt in de periode waarover de betalingskorting is berekend. Dit is de periode die ingaat op de dag na de eerste vervaldag, en eindigt op de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven (Invorderingswet 1990, artikel 27a, lid 2). Het bedrag van de teruggenomen betalingskorting staat op de verminderingsbeschikking. Het bedrag van de terug te nemen betalingskorting wordt vastgesteld met de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 2.

16.2.2. Betaling deel aanslag waartegen geen bezwaar

In afwachting van de vermindering kan de belastingschuldige ervoor kiezen alleen het deel van de belastingaanslag waartegen geen bezwaar is gemaakt te betalen vóór de eerste vervaldag van de belastingaanslag. In dat geval heeft belastingschuldige niet altijd recht op betalingskorting. Dit is namelijk afhankelijk van de datum van de verminderingsbeschikking.

De datum van de verminderingsbeschikking kan liggen vóór, op of na de eerste vervaldag. De belastingschuldige moet op de aanslag ten minste een bedrag hebben betaald, dat gelijk is aan het bedrag van de aanslag nadat de inspecteur die aanslag heeft verminderd en waarvan de betalingskorting is afgetrokken.

De volgende twee situaties kunnen zich voordoen:

- Er is bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag en de vermindering van de aanslag vindt plaats na de eerste vervaldag. In afwachting van de vermindering betaalt belastingschuldige het niet bestreden bedrag van de aanslag. De inspecteur stelt het nieuwe bedrag van de belastingaanslag vast na de eerste vervaldag. Om in aanmerking te komen voor de betalingskorting, had de belastingschuldige het oorspronkelijke bedrag van de belastingaanslag moeten betalen. Als op de eerste vervaldag van de belastingaanslag het gehele bedrag van de belastingaanslag - verminderd met de betalingskorting - op de rekening

van de Belastingdienst is bijgeschreven, wordt de aangeboden betalingenkorting verleend.

- Er is bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag en de vermindering vindt plaats voor de eerste vervaldag. De inspecteur stelt een nieuw bedrag van de betalingsaanslag vast vóór of op de eerste vervaldag. De belastingschuldige komt in aanmerking voor de betalingenkorting als het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag vóór of op de eerste vervaldag van de oorspronkelijke aanslag is betaald. Als blijkt dat de belastingschuldige het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag op tijd heeft betaald, dan komt de belastingschuldige in aanmerking voor de betalingenkorting.

Bij de beoordeling van de vraag of de belastingschuldige op de eerste vervaldag voldoende heeft betaald, moet er rekening mee worden gehouden dat de belastingschuldige het bedrag van de oorspronkelijk aangeboden betalingenkorting mag aftrekken van het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag.

Als de belastingschuldige betaalt voordat de vermindering is verleend, dan wordt de betalingenkorting automatisch verrekend. Als de belastingschuldige betaalt nadat de vermindering is verleend, dan wordt de betalingenkorting berekend aan de hand van de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 1. Het bedrag van de betalingenkorting wordt aan belastingschuldige meegedeeld.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De belastingschuldige heeft minder betaald dan het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag en heeft rekening gehouden met de betalingenkorting. De belastingschuldige heeft gebruik gemaakt van de betalingenkorting maar niet genoeg betaald op de eerste vervaldag (bijvoorbeeld omdat de belastingschuldige dacht dat het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag lager was dan het bedrag dat de inspecteur heeft vastgesteld). In dat geval heeft de belastingschuldige niet vóór of op de eerste vervaldag het volledige bedrag van de belastingaanslag betaald. Hierdoor voldoet de belastingschuldige niet aan de voorwaarden voor betalingenkorting en vervalt het recht op betalingenkorting.
- De belastingschuldige heeft het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag betaald. Als de belastingschuldige het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag vóór de eerste vervaldag heeft betaald, dan komt de belastingschuldige in aanmerking voor de betalingenkorting. De betalingenkorting wordt opnieuw berekend op basis van het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag. De betalingenkorting wordt vastgesteld volgens de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 1.

De betalingenkorting wordt ook verleend als de aanslag voor de eerste vervaldag is verminderd en betaling van het nieuw vastgestelde bedrag van de belastingaanslag onder aftrek van de oorspronkelijke betalingenkorting op de eerste vervaldag heeft plaatsgevonden. Formeel gezien is dan niet de hele aanslag betaald. Het verschil tussen de oorspronkelijke betalingenkorting en de betalingenkorting na vermindering van de aanslag blijft onbetaald. Om die reden zou de betalingenkorting moeten worden

geweigerd. In deze gevallen wordt op grond van het beleid de betalingskorting toch verleend.

16.3. Vaststellen betalingskorting

Het bedrag van de betalingskorting wordt berekend over het bedrag van de belastingaanslag en wordt vastgesteld met behulp van een percentage van het bedrag van de belastingaanslag. Dit percentage is gelijk aan het percentage van de invorderingsrente dat geldt op de vervaldag van de eerste termijn. De berekening van de te verlenen betalingskorting vindt plaats volgens de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 1 en de berekening van de terug te nemen betalingskorting vindt plaats volgens de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 2.

16.3.1. Berekenen te verlenen betalingskorting

De berekening van de te verlenen betalingskorting vindt plaats volgens de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 1. De periode waarover de te verlenen betalingskorting wordt berekend, vangt aan op de dag na de vervaldag van de eerste betalingstermijn die geldt voor de belastingaanslag, en eindigt op de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt berekend.

Het bedrag van de betalingskorting wordt vermeld op het aanslagbiljet. Dit bedrag kan de belastingschuldige bij tijdige betaling in mindering brengen op het verschuldigde bedrag van de aanslag.

De formule voor de te verlenen betalingskorting luidt als volgt:

$(A \times P) \times \text{bedrag van de belastingaanslag} / 36.000 = \text{de te verlenen betalingskorting}$

- A staat voor het aantal dagen van het tijdvak dat begint op de dag na de vervaldag van de eerste betalingstermijn die geldt voor de belastingaanslag. Het tijdvak waarover de betalingskorting wordt berekend, eindigt op de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.
- P staat voor het rentepercentage voor de te verlenen betalingskorting. (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 3)

Bij de bepaling van het aantal dagen waarover de te verlenen betalingskorting wordt berekend, geldt dat:

- de maand waarin de eerste betalingstermijn van de belastingaanslag vervalt, tot het werkelijke aantal dagen in aanmerking wordt genomen, met dien verstande dat de maand februari altijd op 28 dagen wordt gesteld
- een volle maand op 30 dagen wordt gesteld

(Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28c)

Het bedrag van de te verlenen betalingsskorting wordt naar boven afgerond op hele euro's.

(Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28e, lid 1)

Voorbeeld

De inspecteur legt een BV - met een boekjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar - over 2007 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting op met een te betalen bedrag van € 150.000. De aanslag is gedagtekend 31 maart 2007. De eerste termijn vervalt op 30 april 2007 en de laatste termijn vervalt op 31 december 2007.

De periode waarover de betalingsskorting wordt berekend, begint op de dag na de vervaldag van de eerste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt, en eindigt op 30 juni 2007. Die periode in dit voorbeeld omvat 2 maanden (mei en juni) van 30 dagen (is samen 60 dagen). Bij een rentepercentage van vijf (5%) leidt dit tot de volgende betalingsskorting:

$$(60 \times 5) \times € 150.000 / 36.000 = € 1.250$$

Als de BV er voor zorgt dat op 30 april 2007 (€ 150.000 minus € 1.250 =) € 148.750 op de rekening van de Belastingdienst is bijgeschreven, dan is daarmee de belastingschuld voldaan.

Het kan voorkomen dat de Belastingdienst een verstuurd aanslagbiljet of een uitnodiging tot betaling na enkele dagen als onbestelbaar retour ontvangt. De dagtekening van het aanslagbiljet moet op de voorgeschreven wijze worden gewijzigd. De betalingsskorting moet opnieuw worden berekend en vervolgens wordt het nieuw berekende bedrag van de betalingsskorting op het aanslagbiljet vermeld.

16.3.2. Berekening terug te nemen betalingsskorting

De berekening van de terug te nemen betalingsskorting vindt plaats volgens de formule van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 2. De terug te nemen betalingsskorting wordt berekend over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van het afschrift van de uitspraak, of op de dag na de dagtekening van de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekendgemaakt. De periode waarover de betalingsskorting wordt berekend, eindigt op de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

Het percentage dat in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de terug te nemen betalingsskorting is gelijk aan het percentage dat in aanmerking is genomen bij de berekening van de betalingsskorting die op de belastingaanslag in mindering is gebracht. Voor de berekening van de terug te nemen betalingsskorting, wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$(B \times P) \times \text{bedrag van de vermindering} / 36.000 = \text{de terug te nemen betalingsskorting}$$

- B staat voor het aantal dagen van het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van het afschrift van de uitspraak, of op de dag na de dagtekening van de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekendgemaakt. De berekening eindigt op de laatste dag van de eerste helft van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

- P staat voor het rentepercentage voor de terug te nemen betalingskorting.
(Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28b, lid 3)

Bij de bepaling van het aantal dagen waarover de terug te nemen betalingskorting wordt berekend, geldt dat:

- de maand waarin de eerste betalingstermijn van de belastingaanslag vervalt, tot het werkelijke aantal dagen in aanmerking wordt genomen, met dien verstande dat de maand februari altijd op 28 dagen wordt gesteld
- een volle maand wordt op 30 dagen gesteld
(Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 28d)

Het bedrag van de terug te nemen betalingskorting wordt naar beneden afgerond op hele euro's.

Voorbeeld

De inspecteur legt een BV - met een boekjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar - over 2007 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting op met een te betalen bedrag van € 150.000. De aanslag is gedagtekend 31 maart 2007. De eerste termijn vervalt op 30 april 2007 en de laatste termijn vervalt op 31 december 2007.

De belastingaanslag (€ 150.000) met dagtekening van 31 maart 2007 die voor de vervaldatum van de eerste betalingstermijn volledig is betaald, wordt bij kennisgeving met dagtekening van 30 mei 2007 verminderd met € 65.000. De periode waarover de terug te nemen betalingskorting wordt berekend, eindigt op 30 juni 2007.

Bij een rentepercentage van vijf (5%) wordt het bedrag van de terug te nemen betalingskorting als volgt berekend:

$$(30 \times 5) \times € 65.000 / 36.000 = € 271$$

De terug te nemen betalingskorting (€ 271) wordt verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering (€ 65.000), zodat uiteindelijk wordt uitbetaald (€ 65.000 minus € 271 =) € 64.729.

(Invorderingswet 1990 artikel 24, lid 4)

16.4. Bezwaar

Een belastingschuldige kan op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 30 een verzoek of bezwaarschrift indienen inzake de betalingskorting. Het verzoek kan betrekking hebben op het niet verlenen van de betalingskorting. Een bezwaarschrift kan betrekking hebben op de hoogte van de verleende betalingskorting.

16.4.1. Verzoek afwijzen betalingskorting

Als de belastingschuldige niet aan de voorwaarden heeft voldaan waaronder de aangeboden betalingskorting wordt verleend, dan wordt geen

betalingskorting verleend. De belastingschuldige kan tegen die beslissing niet in bezwaar komen. Volgens de Hoge Raad (29 augustus 2000, VN 2000/40.7) volgt uit de Invorderingswet 1990, artikel 30 dat geen bezwaar kan worden gemaakt tegen het niet verlenen van de aangeboden betalingskorting, omdat er geen sprake is van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking.

Als de belastingschuldige toch een bezwaarschrift indient tegen het niet verlenen van de betalingskorting, dan moet het bezwaarschrift niet-ontvankelijk worden verklaard. De belastingschuldige kan bezwaren tegen het niet in aanmerking nemen van de betalingskorting aanvoeren in verzet.

(Zie Invorderingswet 1990, artikel 17 en r.o. 3.3.2 van Hoge Raad, 29 augustus 2000, VN 2000/40.7)

16.4.2. Bezwaar hoogte betalingskorting

De belastingschuldige kan alleen bezwaar maken tegen de hoogte van de aangeboden betalingskorting die is vermeld op de beschikking. Het bedrag van de betalingskorting wordt vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking. In de meeste gevallen is de beschikking opgenomen op het aanslagbiljet.

In bepaalde gevallen kan de ontvanger de betalingskorting ook op andere wijze bekendmaken, bijvoorbeeld door een afzonderlijke brief. Op de beschikking is hoofdstuk V van de Algemene wet rijksbelastingen van toepassing. Dit betekent dat de belastingschuldige een bezwaarschrift kan indienen. Het bezwaarschrift moet binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking waarmee de betalingskorting is aangeboden, zijn ingediend.

Op grond van het bepaalde in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht, artikel 5 moet een niet-ontvankelijk bezwaarschrift tegen de hoogte van de betalingskorting voor zover mogelijk (ambtshalve) in behandeling worden genomen.

16.5. Verrekenen betalingskorting

Op grond van de Invorderingswet 1990 artikel 24, lid 4 is de ontvanger verplicht de verleende betalingskorting te verrekenen met het bedrag van de belastingaanslag waarvoor de betalingskorting wordt verleend. Als de belastingaanslag waarover een betalingskorting is verleend wordt verminderd, dan moet de terug te nemen betalingskorting worden verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering.

De betalingskorting moet onvoorwaardelijk kunnen worden verrekend. De Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 6 bepaalt dat verrekening van het bedrag van de betalingskorting ook mogelijk is nadat de ontvanger heeft ingestemd met de cessie of verpanding van de vordering in verband met de te verlenen betalingskorting.

16.6. Invorderen betalingskorting

Als wordt verzuimd de terug te nemen betalingskorting te verrekenen met het uit te betalen bedrag van de vermindering, dan kan dit bedrag op grond

van artikel 6 van de Invorderingswet 1990 worden ingevorderd. Dit artikel is ook van toepassing op de betalingskorting.

Als in verband met invordering van de terug te nemen betalingskorting kosten worden verschuldigd door de belastingschuldige, dan zijn de toerekenregels van de Invorderingswet 1990, artikel 7 van toepassing.

16.7. Uitstel van betaling bij terug te nemen betalingskorting

Als de teruggenomen betalingskorting bij vergissing niet is verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering en de betalingskorting wordt ingevorderd, dan kan belastingschuldige verzoeken om uitstel van betaling voor de terug te nemen betalingskorting.

Op dit verzoek om uitstel zijn de bepalingen van de Leidraad Invordering 2008, artikelen 25.1. en 25.2. van toepassing.

17. Versnelde invordering

Als een aanslag is opgelegd kunnen er omstandigheden zijn waardoor de ontvanger is genoodzaakt om die aanslag versneld in te vorderen. Ook voor bepaalde vorderingen van derden waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, kan versnelde invordering worden toegepast.

Voor een aantal aanslagen is versnelde invordering niet mogelijk.

Bij versnelde invordering wordt de gehele belastingaanslag direct voor het gehele bedrag invorderbaar (Invorderingswet 1990, artikel 10). De voorgeschreven betalingstermijn (Invorderingswet 1990, artikel 9) is dan niet meer van toepassing. Ook termijnen van aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 11) en hernieuwd bevel tot betaling (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2) zijn dan niet meer van toepassing.

De ontvanger kan dus direct overgaan tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel. De ontvanger moet aan de belastingschuldige meedelen op welke grond hij tot versnelde invordering overgaat. Als de belastingschuldige zelf informatie wil hebben over de versnelde invordering, dan moet de ontvanger die aan hem verstrekken.

De belastingschuldige kan tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel in verzet komen.

Over de aanslagen die versneld ingevorderd worden is invorderingsrente verschuldigd volgens de normale regels.

Vervolgingskosten kunnen alleen in rekening worden gebracht als de belastingschuldige in gebreke is.

Als voor een aanslag uitstel van betaling is verleend, dan kan er voor die aanslag geen versnelde invordering worden toegepast. Het uitstel van betaling zal dan eerst ingetrokken moeten worden. Dit is niet voor iedere aanslag mogelijk.

Als de inspecteur aan de belastingschuldige nog een aanslag moet opleggen en de ontvanger vreest voor verhaalbaarheid van die aanslag, dan kan de ontvanger ook versneld invorderen door conservatoir beslag te leggen.

17.1. Wanneer toepassen

Een belastingaanslag is op grond van vordering artikel 10 van de Invorderingswet 1990 direct en geheel invorderbaar in de volgende gevallen:

- a. De belastingschuldige is failliet verklaard of de wettelijke schuldsaneringsregeling is voor deze belastingaanslag van toepassing.
- b. De ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd.

- c. De belastingschuldige wil Nederland metterwoon verlaten, of wil zijn plaats van vestiging overbrengen naar een plaats buiten Nederland. Versnelde invordering vindt niet plaats als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.
- d. De belastingschuldige woont of is gevestigd buiten Nederland, of heeft in Nederland geen vaste woon- of verblijfplaats en de ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald.
- e. Op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald, is al beslag gelegd voor zijn belastingschuld.
- f. Goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden.
- g. Ten laste van de belastingschuldige wordt een vordering artikel 19 van de Invorderingswet 1990 gedaan, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.

17.1.1. Versnelde invordering bij faillissement

Zodra het de ontvanger bekend is dat de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert, dan moet de ontvanger onmiddellijk de openstaande belastingschuld ter verificatie (Leidraad Invordering 2008, artikel 19.2) aanmelden bij de curator in het faillissement.

Als na de faillietverklaring nieuwe belastingaanslagen worden opgelegd, dan moet de ontvanger deze eveneens onmiddellijk bij de curator melden (Invorderingswet 1990, artikel 10, lid 1, letter a). Uiteraard met uitzondering van de aanslagen genoemd in artikel 10, lid 2 van de wet.

17.1.2. Versnelde invordering bij WSNP

Zodra het de ontvanger bekend is dat ten aanzien van een belastingschuldige de WSNP van toepassing is, moet de ontvanger onmiddellijk de openstaande belastingschuld ter verificatie melden bij de bewindvoerder van die schuldenaar.

Als nieuwe belastingaanslagen worden opgelegd nadat de toepassing van de WSNP is uitgesproken, dan moet de ontvanger deze eveneens onmiddellijk bij de bewindvoerder melden (Invorderingswet 1990, artikel 10, lid 1, letter a). Uiteraard met uitzondering van de aanslagen genoemd in artikel 10, lid 2 van de Invorderingswet 1990.

17.1.3. Versnelde invordering bij geen vaste woonplaats

Artikel 10, lid 1 letter d van de Invorderingswet 1990 wordt toegepast in een situatie waarin een in het buitenland wonende belastingschuldige al zijn goederen in Nederland gaat verkopen.

Als de belastingschuldige in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, dan is deze belastingschuldige veelal moeilijk traceerbaar. Als er in zo'n situatie evenmin duidelijk traceerbare verhaalsmogelijkheden zijn, dan vormen deze omstandigheden voldoende reden voor gegronde vrees voor de verhaalbaarheid van de belastingaanslag.

17.1.4. Versnelde invordering bij eerder beslag voor belastingschuld

Artikel 10, lid 1 letter e van de Invorderingswet 1990 is niet van toepassing als onder de belastingschuldige derdenbeslag is gelegd voor schuld van een ander. Het zal hier doorgaans gaan om goederen van die ander die zich bij de belastingschuldige bevinden.

Door de onderhavige beslaglegging worden belastingaanslagen van de belastingschuldige waarvan de betalingstermijnen nog niet zijn verstreken, niet dadelijk en tot het volle bedrag invorderbaar. Het betreft hier namelijk geen beslaglegging voor de belastingschuld van de genoemde belastingschuldige.

De goederen zoals bedoeld in artikel 10, lid 1, letter e van de Invorderingswet 1990 kunnen tevens zogenaamde 'bodemzaken' zijn (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3).

17.2. Uitgezonderde aanslagen

Belastingaanslagen kunnen in bepaalde gevallen niet versneld worden ingevorderd. Dit geldt voor voorlopige (conserverende) aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, die opgelegd zijn in het jaar waarop ze betrekking hebben, in de situaties die worden genoemd bij artikel 10, lid 1, letter a, e, f en g van de Invorderingswet 1990. Versnelde invordering is in deze situaties wel mogelijk voor de verstreken termijnen. Voor een terugvorderingsbeschikking Toeslagen kan ook geen versnelde invordering worden toegepast.

17.3. Vorderingen van derden versnelde invordering

Alleen de volgende vorderingen van derden mogen versneld worden ingevorderd:

- varkensheffing (Gezondheids- en welzijnswet voor dier, artikel 91a en artikel 93a)
- landinrichtingsrente en ruilverkavelingsrente (Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën, artikel 133, Herkavelingswet Walcheren 1947, artikel 102, Reconstructiewet Midden-Delfland, artikel 114, Landinrichtingswet, artikel 229 en artikel 240)
- geluidsheffing burgerluchtvaart (Luchtvaartwet, artikel 77b)
- mestoverschotheffing (Meststoffenwet, artikel 42 (oud))
- verontreinigingsheffing rijkswateren (Wet verontreiniging oppervlaktewateren, artikel 26)

Versnelde invordering kan **niet** worden toegepast bij de invordering van de aan het UWV verschuldigde premies voor werknemersverzekeringen over tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006.

17.4. Tenuitvoerlegging versnelde invordering

Als de ontvanger versnelde invordering toepast dan kan hij een dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 12 en artikel 13) uitvaardigen zonder voorafgaande aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1 letter a).

Als de ontvanger al een aanmaning heeft verzonden, dan kan in afwijking van de betalingstermijn die daarin is gesteld, een dwangbevel direct worden uitgevaardigd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter a).

Het dwangbevel kan direct na het bevel tot betaling door de belastingdeurwaarder ten uitvoer worden gelegd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter b).

Als het (hernieuwd) bevel tot betaling al is gedaan, dan kan in afwijking van de betalingstermijn die daarin is gesteld, het dwangbevel direct ten uitvoer worden gelegd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter c en d).

17.5. Bekendmaking versnelde invordering

Als de ontvanger tot versnelde invordering overgaat, dan moet hij de belastingschuldige hiervan in kennis stellen. Hoe de ontvanger de versnelde invordering bekendmaakt, is afhankelijk van het tijdstip waarop hij tot versnelde invordering overgaat.

In de volgende tabel staan bij de verschillende situaties de handelingen die de ontvanger moet uitvoeren.

Handelingen die de ontvanger moet uitvoeren

Tijdstip waarop de ontvanger overgaat tot versnelde invordering	Handeling
Op het moment dat het aanslagbiljet nog niet is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige.	Vermeld op het aanslagbiljet: - de voor de belastingaanslag geldende betaaltermijn(en) - dat de belastingaanslag direct en tot het volle bedrag invorderbaar is - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat
Op het moment dat het aanslagbiljet al is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige, maar het is vóór de laatste vervalddag van de belastingaanslag.	Schrijf een brief naar de belastingschuldige. Vermeld daarin: - dat de belastingaanslag direct en tot het volle bedrag invorderbaar is verklaard - dat de betalingstermijnen die op het biljet staan, niet meer geldig zijn - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)
Ná de laatste vervalddag van de belastingaanslag, maar er is nog geen aanmaning verstuurd of uitgereikt aan de belastingschuldige.	Vermeld op het dwangbevel dat uitgevaardigd wordt: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)

Tijdstip waarop de ontvanger overgaat tot versnelde invordering	Handeling
Op het moment dat de aanmaning al is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige, maar er is nog geen dwangbevel uitgevaardigd.	Vermeld op het dwangbevel: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)
Op het moment dat het dwangbevel al is betekend, maar de termijn van 2 dagen nog niet is verstreken.	Vermeld op het beslagexploot of in een aparte brief: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)

17.6. Verzet tegen versnelde invordering

Tegen de enkele verklaring dat de ontvanger een belastingaanslag versneld invorderbaar acht, kan de belastingschuldige niet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 of artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering in verzet gaan. Hij kan pas in verzet gaan vanaf het moment waarop tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel wordt overgegaan.

17.7. Invorderingsrente bij versnelde invordering

Als de ontvanger overgaat tot versnelde invordering moet hij voor de berekening van de invorderingsrente (Invorderingswet 1990, artikel 28) blijven uitgaan van de vervaldatum (Invorderingswet 1990, artikel 9) die van rechtswege gelden. Dat zijn dus de vervaldatum die zouden gelden als er niet versneld zou worden ingevorderd.

17.8. Vervolgingskosten bij versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de belastingdeurwaarder op het dwangbevel en verdere vervolgingsstukken direct de vervolgingskosten. Op het dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten echter niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen twee dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingsschuld betaalt.

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is gesteld van de belastingsschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten op de gebruikelijke manier in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingsschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet twee werkdagen zijn verstreken.

17.9. Versnelde invordering bij uitstel van betaling

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een conserverende aanslag, dan beëindigt hij dat uitstel niet als zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

Dat is anders bij uitstel van betaling ingevolge artikel 25, lid 9, 14 of 16 van de Invorderingswet 1990. Als de ontvanger in die gevallen van oordeel is dat de verhaalbaarheid van de aanslag(en) waarvoor het uitstel is verleend ernstig in gevaar komt, dan beëindigt hij het uitstel. De ontvanger verklaart de aanslag(en) dan versneld invorderbaar.

17.10. Informatieverstrekking bij versnelde invordering

Als de belastingschuldige nadere gegevens wenst over de genomen maatregelen, dan moet de ontvanger de gegevens zo spoedig mogelijk schriftelijk aan de belastingschuldige meedelen.

Als de belastingschuldige er om vraagt, dan moet de ontvanger de concrete feiten en omstandigheden meedelen die aanleiding hebben gegeven tot versnelde invordering.

17.11. Conservatoir beslag bij versnelde invordering

Als de inspecteur nog geen aanslag heeft opgelegd, dan kan de ontvanger toch al vrees voor verhaal van die materiële belastingschuld hebben. De ontvanger kan dan geen versnelde invordering toepassen omdat er nog geen aanslag is. De ontvanger kan dan wel conservatoir beslag leggen.

Voordat de ontvanger conservatoir beslag kan leggen, zal hij eerst via de Rijksadvocaat bij de voorzieningenrechter een verzoekschrift moeten laten indienen. Als de voorzieningenrechter het verzoek honoreert, zal hij verlof verlenen om het beslag te leggen. De voorzieningenrechter zal in het verlof aangeven binnen welke termijn de ontvanger een 'eis in hoofdzaak' moet indienen. Dit houdt in dat de inspecteur binnen die termijn de aanslag moet opleggen. Het verlof van de voorzieningenrechter is de titel die belastingdeurwaarder moet vermelden in het beslagexploot.

Als de inspecteur de aanslag heeft opgelegd, dan kan de ontvanger voor die aanslag de normale betalings- en vervolgingstermijnen volgen. Nadat de ontvanger het dwangbevel voor die aanslag heeft uitgevaardigd, wordt het conservatoir beslag omgezet in een executoriaal beslag.

Echter, als de voorzieningenrechter een verzoek om een conservatoir beslag heeft afgewezen omdat hij gegronde vrees voor verduistering van de goederen niet aanwezig acht, dan mag de ontvanger op dezelfde grond geen versnelde invordering toepassen.

18. Versnelde invordering BDW

De ontvanger kan in bepaalde situaties versnelde invordering toepassen. Dit betekent dat hij met doorbreking van de voorgeschreven betalingstermijn (Invorderingswet 1990, artikel 9), een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag kan invorderen.

De werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder hierbij zijn tweeledig:

- herkennen van situaties waarbij versnelde invordering kan plaatsvinden
- werkzaamheden bij versnelde invordering bekendmaken

18.1. In welke situaties

Artikel 10 van de Invorderingswet 1990 vermeldt situaties waarin versnelde invordering kan plaatsvinden.

Bij versnelde invordering is ook artikel 15 Invorderingswet 1990 van belang:

- Artikel 15, lid 1 letter a bepaalt dat een dwangbevel zonder aanmaning of met doorbreking van de tiendagentermijn van een eerder verzonden aanmaning kan worden uitgevaardigd.
- Artikel 15, lid 1 letter b bepaalt dat de belastingdeurwaarder direct na het bevel tot betaling een dwangbevel ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1 letter c bepaalt dat de belastingdeurwaarder, als het bevel tot betaling al is gedaan, maar de betalingstermijn van 2 dagen nog niet is verstreken, het dwangbevel direct ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1 letter d bepaalt dat de belastingdeurwaarder, als het hernieuwd bevel tot betaling al is gedaan, maar de betalingstermijn van 2 dagen nog niet is verstreken, het dwangbevel direct ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1, letter e bepaalt dat voor versnelde invordering op uren en dagen zoals vermeld in artikel 64, lid 1 en lid 2, niet altijd verlof van de voorzieningenrechter nodig is (zie paragraaf Dwangbevel betekenen BDW, Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen).

18.2. Reden bekendmaken

Als de belastingdeurwaarder tot versnelde invordering overgaat, moet hij de belastingschuldige hiervan in kennis stellen. Hoe de belastingdeurwaarder dat doet, is afhankelijk van het moment waarop hij tot versnelde invordering overgaat:

- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het aanslagbiljet nog niet is verstuurd of uitgereikt.

- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het aanslagbiljet wel is verstuurd of uitgereikt aan de belastingschuldige, maar het is voor de (laatste) vervalddag van de aanslag.
- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het dwangbevel met bevel tot betaling is betekend met een betalingstermijn van 2 dagen, die nog niet zijn verstreken.
- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het hernieuwd bevel tot betaling is betekend met een betalingstermijn van 2 dagen die nog niet zijn verstreken.

18.2.1. Nog geen aanslagbiljet verstuurd/uitgereikt

De belastingdeurwaarder reikt het aanslagbiljet, waarop de ontvanger heeft vermeld dat het om versnelde invordering gaat, aan de belastingschuldige uit op de datum van de dagtekening en deelt mee dat er sprake is van versnelde invordering.

Als de inspecteur een brief bij het aanslagbiljet voegt met een aankondiging van de aanslag en de daarin opgenomen boete, moet de belastingdeurwaarder eerst deze brief aan de belastingschuldige uitreiken. Daarna reikt hij het aanslagbiljet uit.

De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige de gelegenheid om het verschuldigde bedrag onmiddellijk aan hem te betalen. Als de belastingschuldige niet betaalt, betekent de belastingdeurwaarder een dwangbevel met bevel tot onmiddellijke betaling. Hierbij vermeldt hij artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990, artikel 15 en het onderdeel van artikel 15 waarop de versnelde invordering is gebaseerd. Als betaling ook dan achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging. De belastingdeurwaarder brengt op dat moment nog geen vervolgingskosten in rekening.

18.2.2. Aanslagbiljet vóór vervalddag

De ontvanger deelt de belastingschuldige in het dwangbevel of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder verstuurt of reikt de brief uit aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige gelegenheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk aan hem te betalen. Als de belastingschuldige niet betaalt, betekent de belastingdeurwaarder een dwangbevel met bevel tot onmiddellijke betaling. Hierbij vermeldt hij artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990, artikel 15 en het onderdeel van artikel 15 waarop de versnelde invordering is gebaseerd. Als betaling ook dan achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging.

18.2.3. Dwangbevel betekend, tweedagetermijn nog niet verstreken

De ontvanger deelt de belastingschuldige op het beslagexploot of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder reikt de brief aan de belastingschuldige uit. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige daarna de mogelijkheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk te betalen. Als betaling achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging.

Als de ontvanger geen brief heeft opgemaakt waarin hij de reden van de versnelde invordering bekendmaakt aan de belastingschuldige, moet de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag melding maken van het lid en de letter van artikel 10, IW 1990 op grond waarvan versnelde invordering plaatsvindt. Daarbij wordt ook vermeld dat artikel 15, IW 1990 wordt toegepast. Als de belastingschuldige vraagt naar de redenen van de versnelde invordering, kan de belastingdeurwaarder volstaan met een korte motivering en voor meer informatie verwijzen naar de ontvanger.

18.2.4. Tweedagetermijn nog niet verstreken

De ontvanger deelt de belastingschuldige op het beslagexploot of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder reikt de brief aan de belastingschuldige uit. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige daarna de mogelijkheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk te betalen. Als betaling achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging - zonder voorafgaand hernieuwd bevel tot betaling.

Als de ontvanger geen brief heeft opgemaakt waarin hij de reden van de versnelde invordering bekendmaakt aan de belastingschuldige, moet de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag melding maken van het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan versnelde invordering plaatsvindt. Daarbij vermeldt hij ook dat artikel 15 van de Invorderingswet 1990 toepassing vindt. Als de belastingschuldige vraagt naar de redenen van de versnelde invordering, kan de belastingdeurwaarder volstaan met een korte motivering en voor meer informatie verwijzen naar de ontvanger.

19. Betalingsherinnering

De eerste vervolgingsmaatregel bij niet-tijdige betaling van een belastingaanslag is een aanmaning. Voordat de ontvanger (of het geautomatiseerde systeem) de aanmaning verstuurt, wordt voor bepaalde belastingsschulden eerst een schriftelijke betalingsherinnering verzonden. Deze betalingsherinnering is kosteloos.

De belastingsschuldige moet het verschuldigde bedrag binnen 7 werkdagen na de dagtekening van de betalingsherinnering betalen.

De betalingsherinnering is geen beschikking in de zin van de AWB.

19.1. Soort schuld

De ontvanger (of het geautomatiseerde systeem) verzendt de betalingsherinnering als het gaat om niet-zakelijke belastingsschulden en de belastingsschuldige niet bekend staat als minder goede betaler. Er wordt geen betalingsherinnering gestuurd in de volgende gevallen:

- een naheffingsaanslag omzetbelasting/loonheffing of Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's en van motorrijwielen
- een vordering van derden
- een dwangbevel van een ander kantoor
- aan de belastingsschuldige is eerder een aanmaning voor een andere belastingaanslag verzonden

20. Aanmaning

Het verzenden van een aanmaning is de eerste vervolgingsmaatregel bij het niet betalen van:

- een aanslag
- een vervallen termijn van een aanslag

Het verzenden van de aanmaning is een wettelijke vereiste voor verdere vervolging (Invorderingswet, artikel 11). De aanmaning is geen beschikking in de zin van de Algemene wet bestuursrecht, maar moet worden gezien als een uitnodiging om alsnog binnen twee dagen na de dagtekening ervan te betalen. In een aantal gevallen blijft het versturen van een aanmaning als eerste maatregel voor het invorderen achterwege.

Aan het verzenden van de aanmaning kan een (kosteloze) schriftelijke betalingsherinnering vooraf gaan. Aan de aanmaning zijn kosten verbonden.

Het tijdstip van verzenden van een aanmaning is afhankelijk van een aantal factoren.

De ontvanger verzendt de aanmaning aan degene aan wie het aanslagbiljet is verzonden.

Als de belastingschuldige het niet eens is met de kosten van een aanmaning kan hij bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

Een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel met de stelling dat geen aanmaning is ontvangen, is niet mogelijk.

20.1. Aanmaning verzenden

In het algemeen wordt de aanmaning verzonden in de vorm van een acceptgiro, al dan niet met aangehechte strook met een toelichting. Een aanmaning kan verzonden worden na elke betalingstermijn. De belastingschuldige kan dus voor één aanslag meer dan één aanmaning ontvangen. Voor elke aanmaning worden apart kosten berekend.

Als blijkt dat de aanmaning ten onrechte is verzonden omdat het verschuldigde bedrag al is betaald, dan beschouwt de ontvanger de aanmaning als niet-verzonden.

Als een deel van de schuld wordt voldaan, stuurt de ontvanger geen nieuwe aanmaning voordat hij een dwangbevel uitvaardigt.

20.1.1. Betaling voor verzending

Als blijkt dat het verschuldigde bedrag al is betaald nadat de aanmaning verzonden is, dan beschouwt de ontvanger de aanmaning als niet verzonden. Hierbij is belangrijk dat het bedrag van de verschuldigde belasting op de rekening van de Belastingdienst moet zijn bijgeschreven op of voorafgaande aan de datum van dagtekening van de aanmaning.

Als de betaling niet op de rekening van de ontvanger staat op of voorafgaande aan de datum van de dagtekening van de aanmaning zijn de kosten verschuldigd. Dit is ook het geval als het initiatief tot betaling is genomen vóór ontvangst van de aanmaning, bijvoorbeeld door het geven van een bankopdracht.

20.1.2. Betaling na verzending

Als de belastingschuldige na de verzending van een aanmaning een deel van het achterstallige bedrag voldoet, dan laat de ontvanger de uitvaardiging van een dwangbevel voor het restant niet voorafgaan door een nieuwe aanmaning.

20.2. Aanmaningskosten

Aan het verzenden van een aanmaning zijn voor de belastingschuldige vervolgingskosten verbonden. De hoogte hiervan is geregeld in artikel 2 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen en hangt af van het achterstallige bedrag aan belasting.

Bij een gevorderde som tot € 454 zijn de kosten van de aanmaning € 6, bij een bedrag van € 454 of meer € 13.

20.3. Wanneer geen aanmaning

Soms blijft het versturen van een aanmaning als eerste maatregel voor het invorderen achterwege. Hiervan is onder meer sprake in de volgende gevallen:

- De belastingaanslag moet versneld worden ingevorderd; dit geldt niet voor Toeslagen.
- De belastingschuldige is failliet verklaard of de wettelijke schuldsaneringsregeling is van toepassing.
- Het gaat om een naheffingsaanslag BPM aan een ander dan de vergunninghouder.
- Als sprake is van een aanslag in de belasting zware motorrijtuigen die is opgelegd aan de houder van een ander motorrijtuig dan bedoeld in artikel 6, sub a van de Wet belasting zware motorrijtuigen.
- De betalingsachterstand betreft uitsluitend de verhoging (boete) waarvoor de belastingschuldige uitstel van betaling heeft gevraagd.
- Er is een verzoek om uitstel in behandeling.
- Er is een verzoek om kwijtschelding in behandeling.
- Er is een bezwaar- of beroepschrift in behandeling.
- Over de vorige termijn van een belastingaanslag is een dwangbevel betekend, de betaling is achterwege gebleven en er is nog geen beslag gelegd.

20.4. Tijdstip verzending aanmaning

Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen. Daarna stelt de ontvanger het tijdstip van de vervolging vast. Dit doet hij ook voor de bestuurlijke boete waarop de aanmaning eveneens van toepassing is.

Vervolgens berekent de ontvanger de hoogte van het achterstallige bedrag. Na berekening van het achterstallige bedrag kan blijken dat de betalingsachterstand niet groot genoeg is om een aanmaning te versturen.

20.4.1. Vaststellen aanmaningstermijnen

Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen vast. In de volgende tabel wordt aangegeven welke termijn de ontvanger moet aanhouden bij de verschillende soorten belastingaanslagen.

Termijn aanhouden		
Soort belastingaanslag	Middel	Termijn
Voorlopige en definitieve aanslagen	VB	2 maanden
	IB	
	VPB	
	Rechten van successie	
	Schenking en overgang	
Naheffingsaanslagen	WAZ	14 dagen
	Zfz	
	LB	
	OB	
	BvB	
	MRB	
	Betalingen van rechtsverkeer	
	Accijnzen en	
	verbruiksbelastingen	
	BPM-aanslagen aan een	
	vergunninghouder	
	Kansspelbelasting	
	Dividendbelasting	
	Belasting zware motorrijtuigen	
	opgelegd aan de houder van	
	een motorrijtuig als bedoeld in	
	artikel 6, onderdeel a van de	
	Wet belasting zware	
	motorrijtuigen	
	De grondwaterbelasting, de	
	afvalstoffenbelasting, de	
	brandstoffenbelasting, de	
	belasting op uranium-235 en	
	de regulerende	
	energiebelasting	

Voor BPM-aanslagen die zijn opgelegd aan een ander persoon dan de vergunninghouder - als bedoeld in artikel 8 van de Wet op de belasting personenauto's en motorrijtuigen 1992 - geldt geen betalingstermijn. Dat geldt ook voor naheffingsaanslagen in de belasting zware motorrijtuigen die zijn opgelegd aan een houder van een ander motorrijtuig dan bedoeld in artikel 6, onderdeel a van de Wet belasting zware motorrijtuigen.

Soort belastingaanslag	Middel	Termijn
Navorderingsaanslagen	VB IB VPB Rechten van successie Schenking en overgang WAZ Zfz	Eén maand
Voorlopige aanslagen	Zfz/IB/WAZ met dagtekening in het jaar waarop de aanslag betrekking heeft VPB met dagtekening in het jaar waarop de aanslag betrekking heeft VB met dagtekening in het jaar naar de toestand aan het begin waarvan deze is vastgesteld	Resterende maanden van het lopende jaar, met een minimum van 2 maanden.

20.4.2. Tijdstip vervolging vaststellen

Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen vast. Daarna stelt hij het tijdstip van de vervolging vast.

Dit doet de ontvanger aan de hand van de volgende tabel.

Verschenen termijn

Belastingsoort/soort belastingaanslag	Tijdstip vervolging
Inkomstenbelasting/sociale verzekeringspremies Vermogensbelasting Vennootschapsbelasting met meerdere betalingstermijnen Successierecht Recht van overgang Schenkingsrecht Ruil- en herverkavelingsrente (Overige) belastingaanslagen met één betalingstermijn Vennootschapsbelasting Naheffingsaanslagen loonheffing, omzetbelasting, accijnzen, bijzondere verbruiksbelasting, motorrijtuigenbelasting, dividendbelasting, kansspelbelasting, overdrachtsbelasting, assurantiebelasting en kapitaalsbelasting	Zo spoedig mogelijk nadat 6 kalenderdagen na de eerste (VPB) of enige vervalddag zijn verstreken. Eén dag na het verstrijken van de vervalddag.

20.4.3. Tijdstip vervolging bestuurlijke boete vaststellen

De aanmaning is ook van toepassing op de bestuurlijke boete die eventueel op het aanslagbiljet is vermeld, tenzij voor die boete uitstel van betaling is gevraagd en gekregen.

De ontvanger stelt het tijdstip van vervolging van de bestuurlijke boete als volgt vast:

Tijdstip vervolging

Situatie	Termijn
De boetebeschikking staat in verband tot een bepaalde belastingaanslag en is gelijktijdig met die belastingaanslag vastgesteld.	Dezelfde termijn als voor die belastingaanslag
De boetebeschikking staat niet in verband tot een bepaalde belastingaanslag.	2 maanden
De boetebeschikking staat wel in verband tot een bepaalde belastingaanslag, maar is niet gelijktijdig met die belastingaanslag vastgesteld waarvoor een betalingstermijn van 2 maanden geldt.	2 maanden
Alle uit te betalen bedragen die zijn vastgesteld bij: a. beschikking; b. uitspraak op bezwaar; c. beschikking bij ambtshalve vermindering; d. een rechterlijke uitspraak.	2 maanden

20.4.4. Berekening betalingsachterstand bij termijnbetaling

Aan het verzenden van een aanmaning zijn kosten verbonden. De hoogte hangt af van het achterstallige bedrag.

De ontvanger berekent het achterstallige bedrag als volgt:

- De ontvanger trekt van het bedrag van de belastingaanslag eerst het bedrag van een eventueel verleende vermindering af.
- De ontvanger deelt de uitkomst door het aantal betalingstermijnen. Dit is het bedrag dat de belastingschuldige moet hebben betaald. Als op de belastingaanslag een bedrag is afgeboekt (verrekend) geldt dit als een betaling. Als een gedeelte van de belastingaanslag is kwijtgescholden geldt dat ook als een betaling.

Voorbeeld

Het bedrag van de belastingaanslag is € 2.000. De belastingaanslag is - nadat een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag is behandeld - verminderd met een bedrag van € 400. Het aantal betaaltermijnen bedraagt 10. Er zijn 5 termijnen verstreken.

Er moet betaald zijn: € 800 ((€ 2.000 - € 400) x 5/10). Er is € 400 betaald en op de belastingaanslag is een bedrag afgeboekt van € 450 (een teruggave op een andere belastingaanslag). In totaal is er € 850 'betaald'. Er is dus geen betalingsachterstand.

20.4.5. Geringe betalingsachterstand

Een aanmaning blijft bij tussentijdse invordering van achterstallige termijnen in het algemeen achterwege als:

- de achterstand
 - kleiner is dan 1/10 deel van de belastingaanslag (na vermindering) en
 - lager is dan € 182
- de belastingaanslag minder dan € 11 bedraagt
- de ontvanger vindt dat er sprake is van een bijzonder geval.

Als er na de laatste vervaldag nog een bedrag openstaat, dan volgt wel een aanmaning.

20.5. Toezendadres

De ontvanger verstuurt de aanmaning aan degene aan wie het aanslagbiljet is verzonden. In sommige gevallen blijkt dat de aanmaning onterecht is verstuurd.

Ook kunnen aanmaningen als onbestelbaar worden terugontvangen. Als de ontvanger een nieuw adres heeft achterhaald, stuurt hij opnieuw een aanmaning. Soms stuurt de ontvanger een duplicaat van de aanmaning.

20.5.1. Tenaamstelling

Als de ontvanger de aanmaning verstuurt, raadpleegt hij de volgende tabel om te bepalen naar wie hij de aanmaning moet versturen. Hij zorgt voor een correcte tenaamstelling en adressering.

Bepalen van juiste naam en adres

Soort belastingaanslag	Bijzonderheden	Handeling
Successie/ Overgang/ Schenking	Gekozen woonplaats (bijvoorbeeld een notaris).	Verstuur naar gekozen woonplaats en adres.
Successie/ Overgang/ Schenking	Geen woonplaats gekozen.	Verstuur naar woon- of vestigingsadres van degene voor wie de aanmaning is bestemd.
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is minderjarig. De belastingschuldige is onder curatele gesteld.	Verstuur naar de wettelijke vertegenwoordiger (raadpleeg BvR).
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is overleden; de nalatenschap is nog niet verdeeld	Verstuur naar de gezamenlijke erfgenamen.
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is overleden; de nalatenschap is verdeeld.	Verstuur naar elke erfgenaam afzonderlijk.
Andere belastingaanslagen	Overige	Verstuur naar elke erfgenaam afzonderlijk.

20.5.2. Onterechte verzending aanmaning

Als de belastingschuldige kenbaar maakt dat aan hem onterecht een aanmaning is verstuurd, dan moet de ontvanger - alvorens de invordering (verder) voort te zetten - dit uitzoeken.

Dit geldt uiteraard niet als hij concrete aanwijzingen heeft dat moet worden gevreesd voor de verhaalbaarheid van de aanslag, of dat de mededeling is gedaan om de invordering te traineren. Hij moet dan maatregelen nemen om de rechten van de fiscus veilig te stellen.

20.5.3. Terugontvangen aanmaning

Aanmaningen die niet op het vermelde adres kunnen worden bezorgd, worden teruggestuurd naar het kantoor waaronder de belastingschuldige

valt. De ontvanger kan via allerlei bestanden een eventueel nieuw adres proberen te achterhalen.

De ontvanger kan hiervoor de volgende bestanden raadplegen:

- Beheer van Relaties (BvR)
- bestanden van de gemeente
- bestanden van de Kamer van Koophandel
- bestanden van de TNT
- gegevens op het kantoor

Als de ontvanger geen nieuw adres kan achterhalen, informeert hij regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres, of laat hij via de belastingdeurwaarder een onderzoek instellen.

Als de ontvanger uiteindelijk geen resultaat bereikt, draagt hij de post als oninbaar voor.

Als de ontvanger een nieuw adres vindt, dan tekent hij dat aan in ETM, of in Sagitta als het een aanslag invoerrechten betreft.

20.5.4. Opnieuw verzenden aanmaning

Als de ontvanger een aanmaning onbestelbaar heeft terugontvangen en een nieuw adres heeft opgespoord, verstuurt hij een nieuwe aanmaning. Deze aanmaning krijgt een nieuwe dagtekening.

De ontvanger verstuurt geen tweede aanmaning als de eerste aanmaning niet onbestelbaar is terugontvangen.

20.5.5. Duplicaat aanmaning

De ontvanger verstuurt geen tweede aanmaning als de eerste aanmaning niet onbestelbaar is terugontvangen.

Er is op deze regel één uitzondering: als de aanmaning niet is terugontvangen, maar de belastingschuldige kan de aanmaning niet hebben ontvangen, dan verstuurt de ontvanger een duplicaat van de aanmaning naar het adres van de belastingschuldige.

De ontvanger registreert dit in ETM om te voorkomen dat nieuwe kosten in rekening worden gebracht.

20.5.6. Bezwaar tegen aanmaningskosten

Als de belastingschuldige het niet eens is met de kosten van een aanmaning kan hij - zoals is bepaald in artikel 7 van de Kostenwet - een bezwaarschrift indienen bij de ontvanger.

Als het bezwaarschrift niet of niet geheel wordt toegewezen en de belastingschuldige is het hiermee niet eens, dan kan hij in beroep gaan bij

de rechtbank binnen wiens rechtsgebied hij zijn woon- of vestigingsplaats heeft.

Als een bezwaarschrift wordt ingediend op grond van de stelling dat het aanslagbiljet en/of de aanmaning niet is ontvangen handelt de ontvanger als volgt.

De ontvanger benadert in dit geval direct B/CICT voor een ambtsedige verklaring. B/CICT stelt de onderliggende informatie meteen veilig, zoals:

1. De machineregistraties waaruit kan worden aangetoond dat het aanslagbiljet en/of aanmaning op een bepaalde datum is gedrukt en verpakt;
2. De accountantsverklaring over de aanbidding van poststukken aan TNT en
3. Een rapport uit BVR waaruit blijkt dat centraal aangemaakte stukken zoals aanslagbiljetten en/of aanmaningen vanaf een bepaalde datum zijn voorzien van een bepaald adres.

Dit veilig stellen van de onderliggende informatie wordt gedaan zo lang de ambtsedige verklaring bij de rechter nog geen begrip is.

20.6. Verzet tegen aanmaning

Als de belastingschuldige bij een betalingsachterstand geen aanmaning heeft ontvangen, kan hij tegen het niet ontvangen van de aanmaning niet in verzet komen op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 (verzet tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel). De ontvanger kan dan ook de invordering voortzetten.

Als achteraf zou worden vastgesteld dat de aanmaning naar een onjuist adres is gezonden en de belastingschuldige daarom niet heeft bereikt, is wel verzet mogelijk tegen de daarop volgende tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

21. Dwangbevel

Een dwangbevel is een schriftelijk bevel tot betaling van de openstaande en opeisbare belastingschuld. De ontvanger vaardigt onder meer een dwangbevel uit als een belastingschuldige na de aanmaning niet of niet voldoende heeft betaald.

Als hoofdregel vaardigt de ontvanger het dwangbevel tegen de belastingschuldige of zijn rechtsopvolger. Het uitgevaardigde dwangbevel vormt een executoriale titel. Deze titel zal ten minste een aantal gegevens moeten bevatten.

De adressering van het dwangbevel gebeurt op grond van de gegevens in BVR (Beheer van Relaties). De ontvanger kan het dwangbevel op twee manieren laten betekenen. Hij kan het dwangbevel per post laten betekenen of door de belastingdeurwaarder. In sommige gevallen mag het dwangbevel niet per post worden betekend.

Als de ontvanger een dwangbevel van de belastingdeurwaarder terugontvangt, kan het om een betekend of een niet-betekend dwangbevel gaan. De ontvanger handelt een terugontvangen betekend dwangbevel anders af dan een niet-betekend dwangbevel.

Na betekening van een dwangbevel kan de belastingschuldige bezwaar, beroep of verzet indienen.

21.1. Bevelschrift tot betaling

Het dwangbevel is een schriftelijk bevel tot betaling van de openstaande belastingschuld.

Een gewone schuldeiser zal voor een vordering die niet wordt voldaan naar de rechter moeten stappen om een vonnis (executoriale titel) te verkrijgen. Met dat vonnis kan de schuldenaar dan worden gedwongen zijn schuld te voldoen.

De ontvanger hoeft niet naar de rechter te stappen, maar kan zichzelf een executoriale titel verschaffen door middel van het opmaken en uitvaardigen van een dwangbevel.

Na betekening van het dwangbevel heeft de ontvanger het recht om de belastingschuldige met dwangmiddelen uit het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering te dwingen tot betaling.

21.2. Wanneer een dwangbevel

Als de belastingschuld na de aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 11) niet of niet geheel wordt voldaan, kan de ontvanger op grond van artikel 12 van de Invorderingswet 1990 een dwangbevel uitvaardigen voor het verschuldigde bedrag.

In sommige gevallen hoeft de ontvanger zelfs geen aanmaning af te wachten voor het uitvaardigen van het dwangbevel. Het gaat dan om de

gevallen waarin op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 versnelde invordering kan worden toegepast.

21.3. Ontvanger dwangbevel

In de regel vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit tegen de belastingschuldige of zijn rechtsopvolger. Op deze hoofdregel bestaan ook uitzonderingen.

Tegen een borg (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:850 e.v.) wordt geen dwangbevel uitgevaardigd, ook al heeft deze zich verbonden als hoofdelijk medeschuldenaar. Als executoriale titel dient dan de grosse van de authentieke akte of een rechterlijk vonnis.

21.3.1. Bijzondere gevallen uitvaardigen dwangbevel

De ontvanger vaardigt een dwangbevel in principe uit tegen de belastingschuldige of tegen zijn rechtsopvolgers. Dat is anders in de volgende gevallen:

- Het gaat om de belastingaanslag van een **minderjarig** persoon. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de minderjarige zelf. Als de ontvanger met de minderjarigheid bekend is, brengt hij dat in het dwangbevel tot uitdrukking. Dit dwangbevel moet ook worden betekend aan de wettelijke vertegenwoordiger. Pas daarna kan de tenuitvoerlegging plaatsvinden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een persoon die onder **curatele** staat. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de persoon die onder curatele staat. Als de ontvanger met het onder curatele staan bekend is, brengt hij dat in het dwangbevel tot uitdrukking. Dit dwangbevel moet ook worden betekend aan de wettelijke vertegenwoordiger. Pas daarna kan de tenuitvoerlegging plaatsvinden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een **overleden** belastingschuldige en de nalatenschap is nog **niet verdeeld**. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de gezamenlijke erfgenamen. Het is niet nodig de erfgenamen afzonderlijk te vermelden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een **overleden** belastingschuldige en de nalatenschap is al **verdeeld**. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen alle erfgenamen afzonderlijk. Het is daarbij niet nodig het deel van ieders aansprakelijkheid tot uitdrukking te brengen.

21.4. Dwangbevel op executoriale titel

Het uitgevaardigde dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 12, 13 en 14) is een executoriale titel. Met een executoriale titel kan een schuldenaar gedwongen worden zijn schuld te voldoen. Vergelijkbaar hiermee is het vonnis van de rechter, dat een gewone schuldeiser moet zien te verkrijgen voor zijn vordering.

Het dwangbevel kan pas na betekening door beslaglegging (diverse vormen) ten uitvoer worden gelegd. Het opmaken en uitvaardigen van het dwangbevel gebeurt meestal door het geautomatiseerde systeem. Dat is

omdat er meestal per post wordt betekend. Als de betekening moet plaatsvinden door de belastingdeurwaarder, maakt de ontvanger het dwangbevel op en vaardigt hij het uit.

21.5. Gegevens

Een dwangbevel (de titel) moet volgens het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering ten minste de volgende gegevens bevatten:

- in het hoofd: de woorden 'In naam der Koningin'
- de aanduiding van de schuldeiser (dat is de ontvanger)
- de naam van de schuldenaar (dat is de belastingschuldige)
- de naam van degene tegen wie het wordt uitgevaardigd (meestal de belastingschuldige, soms een ander)
- het soort belasting waarom het gaat
- het tijdvak waarover de belasting is geheven
- het totale bedrag van de aanslag en het opeisbare bedrag
- een eventueel betaald of verrekend bedrag
- het totaal invorderbare bedrag
- het bedrag van de verschuldigde kosten
- een eventueel per termijn te betalen bedrag
- de datum van de uitvaardiging of datum van terpostbezorging

Bovendien vermeldt de ontvanger voor aanslagen Vermogensbelasting (VB) en voorlopige aanslagen Inkomstenbelasting (IB), Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering Zelfstandigen (WAZ), Inkomstenbelasting WIR-temporisering (IBX), Inkomstenheffing (IH), Vennootschapsbelasting (VPB), Vennootschapsbelasting WIR-temporisering (VPX) of Premieheffing (PH), gedagtekend binnen het belasting-, premie- of boekjaar:

- de dagtekening van het aanslagbiljet
- het aantal termijnen
- het bedrag per termijn

Vanwege het officiële karakter van het dwangbevel moet het opmaken zorgvuldig gebeuren. Een dwangbevel dient immers als basis voor ingrijpende maatregelen. Het dwangbevel moet duidelijk leesbaar zijn. Er moet een volstrekte overeenstemming zijn tussen het origineel en het afschrift van het dwangbevel. Losse aantekeningen met de pen op het dwangbevel moeten beperkt blijven tot wat van belang is voor de

uitvaardiging of de betekening. Te denken valt hierbij aan een aantekening op het dwangbevel over toepassing van artikel 10/15 Invorderingswet 1990.

21.6. Adressering dwangbevel

De adressering van het dwangbevel gebeurt met de gegevens uit BVR (Beheer van Relaties). In BVR zijn onder meer opgenomen:

- voor natuurlijke personen: het adres zoals dat is vermeld in de Gemeentelijke Basisadministratie (GBA)
- voor ondernemingen: het adres zoals dat is opgenomen in het handelsregister bij de Kamer van Koophandel (KvK)
- het adres dat de belastingschuldige heeft opgegeven als postadres

21.7. Betekening dwangbevel

Het dwangbevel is een beschikking in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. In afwijking van artikel 3:41 van de Algemene wet bestuursrecht wordt het dwangbevel bekendgemaakt door middel van betekening.

Het dwangbevel kan worden betekend per post of door de belastingdeurwaarder. De Belastingdienst geeft de voorkeur aan het betekenen van een dwangbevel per post. Het dwangbevel wordt dan bij TNT Post aangeboden voor verzending.

Bij de betekening worden vervolgingskosten in rekening gebracht. Tegen de vervolgingskosten kan de belastingschuldige een bezwaar- of beroepschrift indienen. Tegen de betekening van het dwangbevel op zich kan hij verzet (art. 17 Invorderingswet 1990) indienen.

Soms heeft de ontvanger een keuzemogelijkheid voor de wijze van betekening en soms niet. Het gaat hier vaak om het 'gevoel' van de ontvanger bij de post. Wat een rol kan spelen zijn bijvoorbeeld grote financiële belangen en de snelheid van handelen die geboden is. Of de ontvanger wil zeker weten dat het dwangbevel op een bepaalde tijd aan de juiste persoon is betekend.

Bij een dwangbevel voor een fiscale eenheid omzetbelasting bijvoorbeeld, kan betekening plaatsvinden per post. De ontvanger kan er in dit geval echter ook voor kiezen om het dwangbevel door de belastingdeurwaarder te laten betekenen. De belastingdeurwaarder moet dan het dwangbevel aan ieder onderdeel van de fiscale eenheid afzonderlijk betekenen. De keuze hangt in deze gevallen veelal af van de persoonlijke inschatting van de ontvanger.

In sommige gevallen mag het dwangbevel niet per post worden betekend.

21.8. Betekening per post

Betekenen per post houdt in dat de ontvanger een afschrift van een dwangbevel per gewone post verzendt. Het afschrift bevat onder andere een opgaaf van de achterstallige belasting en een bevel om binnen 2 dagen te betalen. Ook vermeldt het afschrift dat het dwangbevel ten uitvoer zal worden gelegd als de belastingschuldige niet betaalt.

Als de ontvanger het dwangbevel per post heeft betekend en de belastingdeurwaarder gaat beslag leggen, wordt het dwangbevel geacht te zijn betekend door de belastingdeurwaarder.

Als betekeningsdatum geldt in het algemeen de datum van terpostbezorging. Dit geldt niet voor de betekeningsdatum bedoeld in de artikelen 14, 19 en 20 van de Invorderingswet 1990. Met de terpostbezorging is de betekeningshandeling voltooid. De ontvanger brengt op dat moment de vervolgingskosten in rekening.

Uit de ongeopende envelop waarin het afschrift ter post wordt bezorgd, blijkt de naam en het adres van de belastingschuldige, evenals een aanduiding dat de inhoud de onmiddellijke aandacht behoeft.

Bij de betekening van het dwangbevel wordt domicilie gekozen op het adres van het kantoor van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder zijn standplaats heeft. Dit geldt ook voor de situaties waarin het dwangbevel is uitgevaardigd door de ontvanger van een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

21.8.1. Betekeningsdatum per post

De verzending van het afschrift aan de belastingschuldige vindt plaats per gewone post. Het bevel tot betaling van de ontvanger luidt tot betaling binnen 2 dagen na de datum van terpostbezorging. In het kader van de tenuitvoerlegging wordt dat bevel geacht mede te zijn betekend door de belastingdeurwaarder die belast is met de tenuitvoerlegging.

Uitsluitend voor de toepassing van de artikelen 14, 19 en 20 van de Invorderingswet 1990 wordt het per post betekende dwangbevel met het bevel tot betaling geacht te zijn betekend 2 dagen na de datum van terpostbezorging. Dit betekent dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel evenals de vordering op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 in beginsel niet kunnen plaatsvinden binnen 4 dagen na die datum. Op deze termijn is de Algemene termijnenwet van toepassing. Daarin is geregeld dat de termijn tot de eerstvolgende werkdag wordt verlengd, als de laatste dag ervan op een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag eindigt.

De genoemde termijn van 4 dagen geldt niet als de invordering, na betekening van het dwangbevel per post, wordt voortgezet met toepassing van artikel 15 van de Invorderingswet 1990.

De fictie dat het per post betekende dwangbevel eerst wordt geacht te zijn betekend 2 dagen na de datum van terpostbezorging, geldt evenmin voor het tijdstip waarop de kosten van betekening verschuldigd zijn, noch voor het tijdstip waarop stuiting van de verjaring heeft plaatsgevonden op grond van artikel 27, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

21.9. Niet per post betekenen

In de volgende gevallen mag de ontvanger een dwangbevel niet per post betekenen:

- Als is gebleken dat de aanmaning de belastingschuldige niet heeft bereikt. In deze situatie onderzoekt de ontvanger of de aanmaning naar het juiste adres is verzonden. Als de aanmaning naar het juiste adres is verzonden of als de belastingschuldige geen vaste woon- of verblijfplaats meer heeft, vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit dat door de belastingdeurwaarder wordt betekend. Als de aanmaning niet naar het juiste adres is verzonden, moet het juiste adres worden achterhaald. Nadat naar dat adres een aanmaning is gezonden, kan na afloop van de daarin gestelde betalingstermijn alsnog een dwangbevel per post worden betekend.
- De ontvanger wil versnelde invordering toepassen en één van de volgende situaties is van toepassing:
 - De ontvanger wil een dwangbevel uitvaardigen zonder voorafgaande aanmaning.
 - De ontvanger heeft een aanmaning verzonden en hij wil binnen de daarin vermelde betalingstermijn een dwangbevel uitvaardigen.
 - De ontvanger wil de belastingdeurwaarder het dwangbevel onmiddellijk na het bevel tot betaling ten uitvoer laten leggen.

In bovenstaande situaties zal de ontvanger een dwangbevel moeten uitvaardigen dat hij door de belastingdeurwaarder laat betekenen.

- De belastingschuldige is VOW (vertrokken onbekend waarheen).
- De belastingschuldige is overleden.
- De belastingschuldige is failliet of toegelaten tot de WSNP.

In de volgende gevallen wordt niet automatisch een dwangbevel gestuurd en zal de ontvanger het dwangbevel handmatig per post moeten versturen:

- Er is geen rentedatum in het systeem ingebracht.
- De belastingschuldige heeft een buitenlands adres.
- Er is sprake van de waarde X in stamcode positie 7.
- Het dwangbevel betreft een aansprakelijkstelling of overgangsrecht (D03).
- Het dwangbevel betreft successie- en schenkingsrecht (D01 en D02).

21.10. Betekening door deurwaarder

Naast betekening per post kan betekening van een dwangbevel door de belastingdeurwaarder plaatsvinden. Deze geeft een afschrift van het door

de ontvanger uitgevaardigde dwangbevel en van de akte van betekening af aan de belastingschuldige of iemand anders aan wie hij rechtsgeldig kan betekenen. Het afschrift bevat een opgave van de achterstallige belasting en een bevel om binnen 2 dagen te betalen.

Het hangt af van de woon- of verblijfplaats van de belastingschuldige naar welke belastingdeurwaarder het dwangbevel moet worden verstuurd. De betekening vindt meestal plaats door de belastingdeurwaarder die verbonden is aan het kantoor binnen het ambtsgebied waarin de belastingschuldige woont. Soms kan de deurwaarder in een ander ambtsgebied dan dat van hemzelf werken, bijvoorbeeld in spoedeisende gevallen. Dat gaat dan in overleg met de ontvanger in het betreffende ambtsgebied.

21.10.1. Competente deurwaarder

Het hangt af van de woon- of verblijfplaats van de belastingschuldige naar welke deurwaarder het dwangbevel moet worden verstuurd. Dit wordt bepaald aan de hand van de volgende situaties:

- De belastingschuldige woont in **hetzelfde** ambtsgebied als het kantoor dat het dwangbevel heeft uitgevaardigd: de ontvanger verstuurt het dwangbevel naar de bevoegde belastingdeurwaarder.
- De belastingschuldige woont in het ambtsgebied van een **ander** kantoor in Nederland dan het kantoor dat het dwangbevel heeft uitgevaardigd en de competentie wordt niet overgedragen: de ontvanger verstuurt het dwangbevel aan het kantoor binnen het ambtsgebied waar volgens BvR het adres is gelegen waar de betekening moet plaatsvinden. In een begeleidende brief worden de bijzonderheden vermeld die van belang zijn voor de (verder) te treffen invorderingsmaatregelen.
- De belastingschuldige woont in het **buitenland** en heeft geen bekende woon- of verblijfplaats: de ontvanger verstuurt het dwangbevel naar het kantoor binnen het ambtsgebied waar de rechtbank zitting houdt. De deurwaarder van dit kantoor betekent het dwangbevel aan de Officier van Justitie.
- De belastingschuldige is inmiddels **verhuisd** naar het ambtsgebied van een ander kantoor en de competentie wordt overgedragen: de ontvanger verstuurt het dwangbevel aan het kantoor binnen het ambtsgebied waar volgens BvR het adres is gelegen waar de betekening moet plaatsvinden. Zo nodig worden in een begeleidende brief de bijzonderheden vermeld die voor de (verdere) invordering van belang kunnen zijn.

21.10.2. Afhandelen betekening dwangbevel

Wanneer de ontvanger een betekend dwangbevel terugontvangt, tekent hij de volgende gegevens aan in het systeem:

- de datum waarop de betekening heeft plaatsgevonden
- het bedrag van de betekeningkosten

21.10.3. Afhandelen niet-betekening dwangbevel

Wanneer de ontvanger een niet-betekend dwangbevel terugontvangt, zijn er verschillende situaties mogelijk:

- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres binnen het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor en het dwangbevel moet opnieuw ter betekening worden verstuurd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is competent en het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is niet competent en het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is competent en het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is niet competent en het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt tengevolge van een gewijzigd adres het dwangbevel terug naar het kantoor dat de invorderingsopdracht heeft gegeven. Het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel, als gevolg van een gewijzigd adres, terug naar het kantoor dat of de instantie die de invorderingsopdracht heeft gegeven. Het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel terug naar een derde die het dwangbevel elektronisch heeft aangeleverd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel naar een ander kantoor. Het gaat om een aanslag van een derde die het dwangbevel elektronisch heeft aangeleverd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.

Van al de hiervoor genoemde acties en bevindingen zal de ontvanger dus in voorkomende gevallen aantekeningen moeten maken in ETM. In de huidige GOA gebeurt dit door het opnemen van diverse statussen, acties en omschrijvingen. Hoe dit in ETM gaat gebeuren is nog niet bekend. Dit stuk zal te zijner tijd verder aangevuld moeten worden.

21.11. Bezwaar en beroep kosten dwangbevel

Op grond van art. 7 van de Kostenwet kan een belastingschuldige bezwaar indienen bij de ontvanger tegen het in rekening brengen van de betekeningskosten van een per post betekend dwangbevel.

Als het gaat om een dwangbevel dat door de belastingdeurwaarder is betekend, kan de belastingschuldige administratief beroep aantekenen bij de ontvanger tegen het in rekening brengen van de betekeningskosten.

Als de belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger, dan staat beroep en vervolgens hoger beroep open bij de fiscale rechter.

21.12. Verzet tegen dwangbevel

Op grond van art. 17 van de Invorderingswet 1990 kunnen geschillen over andere dan de in rekening gebrachte vervolgingskosten van de betekening van het dwangbevel, aan het oordeel van de civiele rechter worden onderworpen. De belastingschuldige kan hiervoor verzet instellen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Dat kan direct na de betekening van het dwangbevel worden gedaan.

Voorbeelden van situaties waarin verzet kan worden ingediend:

- de schuld is verjaard
- er is een vermindering verleend
- het gaat om een andere belastingschuldige
- de schuld is voldaan

Het feit dat een aanslagbiljet, aanmaning of afschrift van een dwangbevel (bij betekening per post) niet zou zijn ontvangen, is geen basis voor het indienen van verzet.

22. Tenuitvoerlegging dwangbevel BDW

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht een dwangbevel - of de grosse (afschrift) van een vonnis - ten uitvoer te leggen.

Voorafgaand aan de tenuitvoerlegging controleert de belastingdeurwaarder of er tussentijds betalingen zijn ontvangen. Hij werkt de beslagopdracht zo spoedig mogelijk af, uiterlijk binnen 1 maand na opdracht.

Beslagopdrachten van belastingen opgelegd aan ondernemingen werkt hij uiterlijk binnen 10 dagen na opdracht af. Bij een opdracht tot toepassing van versnelde invordering gaat de belastingdeurwaarder direct over tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder onderzoekt voor de tenuitvoerlegging of hij een hernieuwd bevel tot betaling moet doen.

Bij de tenuitvoerlegging van het dwangbevel moet de belastingdeurwaarder het betekende dwangbevel bij zich hebben. Als ten laste van dezelfde belastingschuldige meerdere dwangbevelen zijn uitgevaardigd, vindt tenuitvoerlegging zoveel mogelijk tegelijkertijd plaats. De belastingdeurwaarder kan met een door de ontvanger gewaarmerkte kopie van het origineel betekende dwangbevel volstaan, als voor dezelfde belastingschuldige op hetzelfde moment op verschillende plaatsen beslag moet worden gelegd.

Als de ontvanger geen nadere aanwijzingen heeft gegeven voor de tenuitvoerlegging, legt de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Als hij geen beslag op roerende zaken kan leggen, onderzoekt hij of er andere verhaalsmogelijkheden zijn. Als hij andere verhaalsmogelijkheden vindt, doet hij een voorstel aan de ontvanger om daar beslag op te leggen. Als er geen andere verhaalsmogelijkheden zijn, maakt de belastingdeurwaarder een verklaring van onvermogen op.

Voor de tenuitvoerlegging van een termijndwangbevel gelden bijzondere regels.

In bepaalde gevallen kan de belastingdeurwaarder afzien van tenuitvoerlegging.

Na de tenuitvoerlegging levert de belastingdeurwaarder de stukken in bij de ontvanger.

22.1. Termijndwangbevel

Een termijndwangbevel is een dwangbevel dat de ontvanger uitvaardigt voor een deel van een belastingaanslag die in termijnen mag worden betaald. Als een termijndwangbevel door beslaglegging ten uitvoer wordt gelegd, kan de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging op basis van dat dwangbevel alle op dat tijdstip vervallen termijnen invorderen. Voorwaarde hiervoor is wel dat het invorderbare bedrag uit het dwangbevel is op te maken. Voor een termijndwangbevel dat ten uitvoer moet worden gelegd op grond van artikel 10, lid 1, onderdelen b, c of d van de Invorderingswet 1990 (versnelde

invordering), kan de belastingdeurwaarder ook de termijnen invorderen die op het tijdstip van tenuitvoerlegging nog niet verschenen zijn. Voor deze termijnen vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit.

22.2. Verklaring van onvermogen

De belastingdeurwaarder maakt een verklaring van onvermogen op als de belastingschuld niet, of slechts in onbetekenende mate, kan worden verhaald op roerende zaken en evenmin verhaal op andere wijze mogelijk is. In die verklaring vermeldt hij:

- de geschatte executie waarde
- de gezinssamenstelling
- het gezinsinkomen

Hij ondertekent de verklaring en geeft aan of er een getuige aanwezig was.

Hij kan voor de verklaring de achterkant gebruiken van het exploot Betekening van een dwangbevel en bevel tot betaling.

22.3. Afzien van tenuitvoerlegging

De belastingdeurwaarder kan afzien van tenuitvoerlegging van een dwangbevel als:

- dat uit menselijk of tactisch oogpunt gewenst is
- de belastingschuldige voldoende bewijs van betaling kan tonen
- de belastingschuldige inmiddels aantoonbaar een verzoek om kwijtschelding heeft gedaan
- de belastingschuldige inmiddels aantoonbaar een verzoek om uitstel van betaling heeft gedaan
- de belastingschuldige inmiddels is overleden
- er sprake is van een onverdedigbare hardheid

Van onverdedigbare hardheid kan alleen sprake zijn in uitzonderlijke omstandigheden die aan de belastingschuldige of zijn persoon zijn verbonden, zoals ernstige ziekte van de belastingschuldige of zijn echtgenote.

De belastingdeurwaarder meldt de ontvanger schriftelijk waarom hij heeft afgezien van beslaglegging.

23. Dwangbevel betekenen BDW

Aan de belastingschuldige kan op twee manieren een dwangbevel worden betekend:

- De ontvanger betekent het dwangbevel door terpostbezorging (wordt hier niet verder behandeld, is niet relevant voor het werk van de belastingdeurwaarder).
- De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel volgens de regels die het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft voor het betekenen van exploiten.

Als de ontvanger wil dat de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekent, stuurt hij het dwangbevel en een afschrift daarvan naar de belastingdeurwaarder.

Werkzaamheden van de belastingdeurwaarder als hij een dwangbevel betekent:

- Hij stelt de belastingschuldige op de hoogte van desbetreffende belastingsschuld.
- Hij beveelt het verschuldigde bedrag binnen 2 dagen te betalen, of bij versnelde invordering direct.
- Hij geeft aan wat de gevolgen zijn als betaling binnen de tweedagetermijn uitblijft.
- Hij legt deze handelingen vast in een akte van betekeningen.
- Hij laat een afschrift van de akte aan de belastingschuldige en/of betrokken rechtspersoon.

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel aan de belastingschuldige. Dit kan zijn:

- een natuurlijk persoon
- een publiekrechtelijk rechtspersoon
- een privaatrechtelijk rechtspersoon of kerkgenootschap
- een maatschap, vof of cv

Voor de betekening van stukken voor successierecht geldt een bijzondere regeling.

Er zijn dagen en tijdstippen waarop de belastingdeurwaarder geen dwangbevelen mag betekenen.

Er zijn situaties waarin de belastingdeurwaarder geen dwangbevelen mag betekenen.

23.1. Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen

Betekenen mag niet op de volgende dagen:

- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- Goede Vrijdag
- dagelijks tussen 20.00 uur en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan de ontvanger verlof verlenen hiervan af te wijken. De ontvanger hoeft geen verlof te vragen, als hij bij een actie gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet versneld wil invorderen en:

- het een belastingaanslag betreft waarvoor terstond een dwangbevel wordt uitgevaardigd of
- een vermogensbestanddeel van de belastingschuldige is aangetroffen terwijl al een dwangbevel is betekend

Denk bij acties gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet aan acties op rommel-, vlooiën- en jaarmarkten, themabeurzen, dans- en muziekfestivals, kermissen, en acties in de watersport (zoals controle van motorjachten op het gebruik van rode diesel). Of denk aan acties gericht op Automatic Number Plate Recognition, waarbij de politie controleert op overtreding van de verkeerswetgeving en de Belastingdienst tegelijkertijd controleert of de motorrijtuigenbelasting is betaald.

De ontvanger hoeft geen verlof te vragen als de invordering plaatsvindt voor:

- een naheffingsaanslag BPM, voor een houder die geen vergunning heeft om zijn belasting per tijdvak te mogen betalen
- een naheffingsaanslag BZM, voor een houder waarvan het motorrijtuig niet op kenteken is gesteld

Naast bovenstaande uren en dagen vermeldt Leidraad Invordering 2008 bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen. Denk daarbij aan de (dagen rond de) jaarwisseling, de dagen tussen Kerstmis en Nieuwjaar, of soortgelijke periodes rond landelijke of regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen.

23.2. Invullen akte van betekening

In de akte van betekening van een dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder in ieder geval:

- dag en uur van betekening

- kantooradres
- de verklaring dat hij rechtsgeldig heeft betekend
- het gedane bevel tot betaling
- de eventuele betaling ná uitvaardiging en vóór de betekening
- dat hij zal overgaan tot tenuitvoerlegging
- met wie en waar is gesproken
- de verklaring dat een afschrift van het dwangbevel en de akte van betekening is achtergelaten
- de eventuele verklaring dat op het woonadres niemand is aangetroffen aan wie het dwangbevel mondeling kon worden medegedeeld en dat als gevolg daarvan:
 - het dwangbevel en de akte van betekening in een gesloten envelop zijn achtergelaten
 - een afschrift per post is bezorgd omdat het achterlaten ervan onmogelijk was
- naam en voornamen (voluit), plaats en handtekening
- de kosten van betekening
- op wiens verzoek de betekening geschiedt

Bij de betekening van een dwangbevel moet de ontvanger woonplaats kiezen ten kantore van de belastingdeurwaarder. Dat is het adres van de belastingeenheid waar de belastingdeurwaarder zijn standplaats heeft. Een ruimere woonplaatskeuze moet gegronde redenen hebben en vindt daarom slechts plaats als bijzondere wettelijke voorschriften daarom vragen.

23.3. Betekenen aan natuurlijke personen

De belastingdeurwaarder kan op de volgende manieren een dwangbevel aan een natuurlijke persoon betekenen:

- aan de belastingschuldige in persoon
- aan de woonplaats van de belastingschuldige aan een huisgenoot
- aan de woonplaats van de belastingschuldige aan een andere persoon dan een huisgenoot
- aan de woonplaats van de belastingschuldige als hij niemand aantreft
- aan een persoon die in het buitenland woont
- aan een persoon zonder bekende woon- of verblijfplaats

- aan een minderjarige of curandus
- aan iemand wiens geestesvermogens tijdelijk zijn gestoord
- aan een gedetineerde
- aan ambassadepersoneel
- aan personen met een diplomatiek status
- aan erfgenamen
- aan een binnenschipper

23.3.1. Betekenen aan de belastingschuldige zelf

Het dwangbevel kan rechtsgeldig betekend worden op iedere plaats waar de belastingdeurwaarder de belastingschuldige aantreft, onder vermelding van de juiste locatie van afgifte van het dwangbevel.

23.3.2. Huisgenoten

Aan de woonplaats van de belastingschuldige kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekenen aan een huisgenoot van de belastingschuldige. Een huisgenoot is een persoon die met de belastingschuldige de woning deelt. Dat wil zeggen dat die persoon daar doorgaans overnacht en tot hetzelfde gezin behoort. Personen die zich slechts toevallig en voorbijgaand in de woning ophouden, zijn geen huisgenoten. Bij betekening aan een huisgenoot vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening nauwkeurig de naam van de huisgenoot waarmee hij heeft gesproken en de reden waaruit blijkt dat deze een huisgenoot is.

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel niet aan een huisgenoot of andere aanwezige persoon als:

- bekend is dat de belastingschuldige bezwaar heeft tegen betekening aan desbetreffende persoon
- degene die hem te woord staat jonger is dan zes jaar
- twijfel bestaat over de identiteit van degene die hem te woord staat
- twijfel bestaat over de geestelijke vermogens van degene die hem te woord staat

In deze gevallen betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel met de aantekening op het exploit bij het vakje "en omdat ik iemand aantrof aan wie ik niet rechtsgeldig afschrift kon laten, heb ik afschrift van dit exploit en van het daarin vermelde dwangbevel met bevel tot betaling achtergelaten in een gesloten envelop" (dan wel bezorgd per post).

23.3.3. Andere personen

Aan de woonplaats van de belastingschuldige kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekenen aan ieder persoon van wie het aannemelijk is dat deze het afschrift van het dwangbevel, en het afschrift van de akte van

betekening, tijdig zal doen toekomen aan de belastingschuldige. Bij betekening aan een andere persoon dan een huisgenoot vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening nauwkeurig de naam van deze persoon. Ook geeft de belastingdeurwaarder in de akte van betekening kort aan waarom hij het aannemelijk acht dat deze persoon het afschrift van het dwangbevel, en het afschrift van de akte van betekening, tijdig zal doen toekomen.

23.3.4. Niemand aangetroffen

Als de belastingdeurwaarder aan de woonplaats van de belastingschuldige niemand treft aan wie hij rechtsgeldig een dwangbevel kan betekenen, betekent hij het dwangbevel door het achterlaten van een afschrift van het dwangbevel en een afschrift van de akte van betekening in een gesloten envelop.

In de uitzonderlijke situatie dat het achterlaten van afschriften niet mogelijk is (het pand is bijvoorbeeld onbereikbaar, er is geen brievenbus, er is een valse hond), dan mag de belastingdeurwaarder het afschrift per post verzenden, onder vermelding van de reden waarom het achterlaten van afschriften niet mogelijk was. Hij plaatst een aantekening op het exploot bij het vakje "en omdat ik niemand aantrof aan wie ik rechtsgeldig afschrift kon laten (pand onbereikbaar, aanwezige hond, geen brievenbus, etc.) heb ik afschrift van dit exploot en van het daarin vermelde dwangbevel met bevel tot betaling in een gesloten envelop per post toegezonden".

De belastingdeurwaarder gaat verder als volgt te werk:

1. Hij vult de akte van betekening in en neemt hierin op:
 - dat hij het dwangbevel heeft betekend en dat hij bevel tot betaling met executieaanzegging heeft gedaan
 - dat hij noch de belastingschuldige noch een van zijn huisgenoten aan de volledig aangeduide woonplaats heeft aangetroffen
 - dat hij de werkwijze heeft toegepast die in artikel 46 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is voorzien, onder vermelding van de gekozen manier van bezorging van de stukken.
2. Hij verstuurt zo spoedig mogelijk het afschrift per post. Hij vermeldt in beide gevallen naam en adres van de belastingschuldige op de envelop. Het achterlaten van een afschrift of bezorging per post vindt onmiddellijk plaats nadat de akte van betekening is opgemaakt.

Bij betekening door achterlating van een afschrift of via bezorging van het afschrift per post, vermeldt de belastingdeurwaarder op de envelop niet zijn eigen naam, hoedanigheid, kantooradres en telefoonnummer, maar naam, adres en telefoonnummer van de ontvanger die de opdracht tot betekening gegeven heeft.

23.3.5. Persoon in het buitenland

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel. Hij laat een afschrift achter aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, bij de rechtbank waaronder de standplaats van de ontvanger valt. Deze

ambtenaar stuurt een afschrift van het exploit naar het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Als de belastingschuldige op de Nederlandse Antillen of Aruba woont, stuurt de ambtenaar van het Ministerie van Buitenlandse Zaken een afschrift van het exploit naar het Kabinet van de gevolmachtigde Minister van de Nederlandse Antillen of van Aruba te Den Haag.

De belastingdeurwaarder stuurt het afschrift van de betekening naar de woonplaats of het werkelijke verblijf van de belastingschuldige. Hij gaat vooraf na of het dwangbevel alle bekende gegevens bevat die voor het versturen naar de belastingschuldige van belang kunnen zijn, zoals zijn voornamen, geboortedatum en een zo volledig mogelijk adres. Voor de rechtsgeldigheid van de betekening is het niet van belang of het afschrift de belastingschuldige ook daadwerkelijk bereikt.

23.3.6. Woon- of verblijfplaats onbekend

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel. Hij laat een afschrift achter bij het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, bij de rechtbank waaronder de standplaats van de ontvanger valt. De belastingdeurwaarder zorgt voor een aankondiging van de betekening in een landelijk dagblad of in een dagblad dat verschijnt in de streek waar het kantooradres van de ontvanger ligt. De kosten voor deze aankondiging komen voor rekening van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder vermeldt in de akte van betekening:

- dat de belastingschuldige geen bekende woon- of verblijfplaats binnen of buiten Nederland heeft
- de datum van de nog volgende dagbladpublicatie, met vermelding van de naam van het dagblad

De inhoud van de publicatie is kort en zakelijk en kan als volgt luiden:
"Aankondiging ingevolge artikel 54, lid 4, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Bij explo(o)ten van (datum) heb ik op verzoek van de ontvanger van de Belastingdienst/..... te A aan B, gewoond hebbende C-sstraatte D, thans zonder bekende woon- of verblijfplaats binnen en buiten het Koninkrijk, dwangbevel(en) betekend inzake belasting. Afschrift(en) is (zijn) te verkrijgen bij

De belastingdeurwaarder van de Belastingdienst/....."

23.3.7. Minderjarige curandus

De belastingdeurwaarder kan aan een minderjarige of curandus zelf betekenen. Een dwangbevel dat aan een minderjarige of curandus is betekend, heeft slechts de betekenis van een laatste dringende waarschuwing en kan niet dienen voor tenuitvoerlegging. Voordat de belastingdeurwaarder het dwangbevel als executoriale titel kan gebruiken, betekent hij het aan de wettelijke vertegenwoordiger (ouder of curator).

23.3.8. Gestoord persoon

Het verdient aanbeveling om niet met een enkele formele betekening te volstaan, als het geestesvermogen van de belastingschuldige voor korte of

langere tijd zodanig gestoord is dat deze de betekenis van het dwangbevel niet kan begrijpen en de belastingdeurwaarder daarvan op de hoogte is. De belastingdeurwaarder onderzoekt of er iemand is die de zaken van de betrokkene behartigt. Deze persoon kan dan van het dwangbevel op de hoogte worden gesteld. Deze werkwijze kan in spoedeisende gevallen achterwege blijven.

23.3.9. Gedetineerden

Als de belastingschuldige gedetineerd is en blijkens het GBA niet in het huis van bewaring of in de gevangenis staat ingeschreven, kan de belastingdeurwaarder aan het adres van inschrijving betekenen (de woonplaats). De belastingdeurwaarder kan ook bij het huis van bewaring of de gevangenis betekenen aan een penitentiair medewerker of een medewerker van de administratie van de penitentiaire inrichting, als aannemelijk is dat deze persoon ervoor zorgt dat het afschrift de belastingschuldige tijdig bereikt. Ook kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel, na overleg met de leiding van de inrichting, aan de belastingschuldige in persoon betekenen.

23.3.10. Ambassadepersoneel

Gebouwen en terreinen van buitenlandse diplomatieke vertegenwoordigingen worden niet tot het grondgebied van de Staat gerekend. Daarom mag de belastingdeurwaarder een ambassade- of gezantschapscomplex nooit betreden voor betekening of andere invorderingswerkzaamheden aan de daar werkzame of inwonende belastingschuldige.

Het betreffende dwangbevel wordt door de ontvanger per post verzonden. Het eventuele hernieuwd bevel tot betaling wordt door de belastingdeurwaarder in een gesloten envelop in de brievenbus achtergelaten, of per post verzonden.

23.3.11. Diplomatieke status

De belastingdeurwaarder kan niet zonder meer betekenen aan personen met een diplomatieke status. In dit geval betekent hij door tussenkomst van het Ministerie van Buitenlandse Zaken en verstuurt hij rechtstreeks een verzoek om bemiddeling naar het volgende adres:

Ministerie van Buitenlandse Zaken
Directie Kabinet en Protocol
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

23.3.12. Erfgenamen

De belastingdeurwaarder kan een dwangbevel dat is uitgevaardigd tegen de gezamenlijke erfgenamen zonder vermelding van hun namen, op verschillende manieren betekenen:

- Hij betekent aan de laatste woonplaats van de overledene, ook wel sterfhuys genaamd. Voorwaarde hierbij is dat daar nog de echtgenoot, geregistreerde partner, levensgezel, broer, zus of nabestaande in de

rechte lijn woont. (De omstandigheid dat de belastingschuldige elders is overleden, is niet van invloed op het begrip woonplaats.)

- Hij betekent aan de persoon of woonplaats van een curator of bewindvoerder die tijdens van het overlijden de zaken behartigt, of na het overlijden aan een executeur-testamentair.
- Hij betekent binnen 1 jaar na overlijden aan de persoon of de woonplaats van één van de erfgenamen. In dat geval moet de belastingdeurwaarder het dwangbevel ook aankondigen in een landelijk dagblad of dagblad dat verschijnt in de streek waar het sterfhuis van de overledene staat.
- Hij betekent aan iedere erfgenaam afzonderlijk. Dit gebeurt onder vermelding van het deel waarvoor die erfgenaam aansprakelijk is.

23.3.13. Binnenschippers

Binnenschippers zonder vaste woonplaats aan de wal moeten in Nederland woonplaats kiezen. Deze is opgenomen in het BVR (Beheer van relaties). De belastingdeurwaarder kan een dwangbevel betekenen aan deze gekozen woonplaats.

23.4. Publiekrechtelijk persoon

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel aan een publiekrechtelijke rechtspersoon betekent, zijn er twee situaties te onderscheiden:

- Hij betekent een dwangbevel aan de Staat.
- Hij betekent een dwangbevel aan een ander overheidslichaam dan de Staat.

23.4.1. De Staat

Als een dwangbevel is uitgevaardigd tegen de Staat, betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel aan de procureur-generaal bij de Hoge Raad te Den Haag - in persoon, of in zijn parket. Het laatste verdient de voorkeur.

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel betekent aan een ambtenaar in het parket van de procureur-generaal, vermeldt hij in de akte van betekening de naam en de functie van de ambtenaar aan wie de afschriften zijn achtergelaten.

23.4.2. Lokale overheden

Als een dwangbevel is uitgevaardigd tegen een ander overheidslichaam dan de Staat, moet de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekenen aan het hoofd van bestuur (zoals de Commissaris der Koningin of een burgemeester) - in persoon, aan zijn woonplaats, of aan het kantoor van het bestuur. Betekening aan het kantoor verdient vrijwel altijd de voorkeur.

23.5. Privaatrechtelijk persoon of kerkgenootschap

Als het dwangbevel is uitgevaardigd tegen een privaatrechtelijk rechtspersoon of kerkgenootschap, kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel als volgt betekenen:

- aan de persoon of woonplaats van de bestuurder van een rechtspersoon
- aan het kantoor van een rechtspersoon, onder vermelding van:
 - naam, functie en toevoeging van degene 'aldaar in loondienst' die hij spreekt en aan wie hij de afschriften achterlaat
 - de eventuele aanpassing op de akte van betekening van de plaats en hoedanigheid van het adres
- aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars van de rechtspersoon als deze is ontbonden. Als de rechter nog geen vereffenaar heeft aangewezen en de statuten van de rechtspersoon geen vereffenaar aanwijzen, zijn de bestuurders van de rechtspersoon vereffenaar.
- door achterlating van het afschrift in een gesloten envelop, als de belastingdeurwaarder niemand aantreft aan de woonplaats van de rechtspersoon of bestuurder
- aan de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, als geen van de hiervoor genoemde mogelijkheden van betekening mogelijk is

23.6. Maatschap, vof of cv

Invorderingsmaatregelen voor belastingschulden van een maatschap zijn doorgaans gericht tegen de afzonderlijke vennoten of maten, op grond van hun aansprakelijkheid. Als de ontvanger aanleiding vindt een dwangbevel uit te vaardigen tegen de maatschap, dan betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel aan het kantoor van de maatschap, overeenkomstig de regels voor de betekening aan een vennootschap onder firma.

Als de ontvanger een dwangbevel uitvaardigt tegen een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap, dan gaat de belastingdeurwaarder als volgt te werk:

- Hij betekent aan de persoon of woonplaats van een beherend vennoot.
- Hij betekent aan het kantoor van de vennootschap, onder vermelding van:
 - naam, functie en toevoeging van degene 'aldaar in loondienst' die hij spreekt en aan wie hij de afschriften achterlaat
 - de eventuele aanpassing op de akte van betekening van de plaats en hoedanigheid van het adres

- Na ontbinding van de vennootschap betekent hij aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars.
- Als hij niemand aantreft betekent hij aan de woonplaats van de rechtspersoon of bestuurder, door achterlating van het afschrift in een gesloten envelop.

Op grond van HR 12-1-1979, 290 moet eigenlijk eerst worden getracht aan de vennoot te betekenen, pas daarna aan het kantooradres. Als de beherende vennoot een privaot- of publiekrechtelijke rechtspersoon is, geschiedt de betekening op het kantoor/bedrijfsadres van deze beherende vennoot.

23.7. Successierecht

Een dwangbevel inzake successierecht vaardigt de ontvanger uit voor het gehele bedrag van het verschuldigde successierecht van alle verkrijgers samen. Hij richt het aan de 'verkrijgers uit de nalatenschap van...' en vermeldt altijd de namen en adressen van de verkrijgers op het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel aan de woonplaats die is gekozen in de aangifte successierecht. De belastingdeurwaarder laat daarbij net zo veel afschriften als er verkrijgers uit de nalatenschap zijn.

Als de ontvanger het deel van het successierecht waarvoor een erfgenaam aansprakelijk is wil invorderen bij die erfgenaam, wordt voor dat deel van het successierecht een nieuw dwangbevel uitgevaardigd, op naam van deze erfgenaam. De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel aan de woonplaats van die erfgenaam.

23.8. Dwangbevel is niet te betekenen

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel niet kan betekenen omdat degene tegen wie het is uitgevaardigd niet op het daarin vermelde adres woont, maakt hij daarvan een ambtsbericht op voor de ontvanger.

Ook bij verhuizing binnen hetzelfde belastingdeurwaardersrayon levert de belastingdeurwaarder het dwangbevel in bij de ontvanger, met opgave van het nieuwe adres - tenzij de betekening van het dwangbevel geen vertraging mag oplopen. In dat geval betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel zelf zo spoedig mogelijk op het nieuwe adres.

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel niet kan betekenen omdat degene tegen wie het is uitgevaardigd inmiddels is overleden, vermeldt hij de volgende gegevens op het dwangbevel:

- datum van overlijden
- of de nalatenschap al dan niet is afgewikkeld
- naam en adres van de boedelnotaris of executeur-testamentair

- naam van de langstlevende echtgenoot, respectievelijk geregistreerde partner of levensgezel (in verband met de betekening op de voet van artikel 53 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering)

24. Stukken anders dan dwangbevel betekenen BDW

Een exploot uitgebracht door de belastingdeurwaarder is een authentieke akte: een akte opgemaakt in de vereiste vorm door een daartoe bevoegde ambtenaar 'aan wie het bij of krachtens de wet is opgedragen op die wijze te doen blijken van de door hen gedane waarnemingen of verrichtingen'. Akten dienen als bewijs.

Omdat iedere akte van betekening een authentieke akte is, gelden daarvoor zware eisen van zorgvuldigheid. Daarom mag de belastingdeurwaarder een tekst in een akte van betekening niet zo doorhalen dat de tekst onleesbaar wordt. De doorhaling moet met een enkele streep plaatsvinden, waarna door een verwijsteken in de kantlijn ditzelfde verwijsteken wordt opgenomen onder vermelding van het juiste tekstdeel/getal/bedrag. Vervolgens vermeldt de belastingdeurwaarder bij deze correctie, die ook renvooi wordt genoemd, bijvoorbeeld 'd.h. + i.v.g.g.k.', en zijn paraaf. De letters staan voor 'doorhaling + invoeging goedgekeurd'. Als het om een enkele doorhaling of invoeging gaat, vermeldt hij in de kantlijn: 'd.h.g.g.k. dan wel i.v.g.g.k.' en zijn paraaf. De belastingdeurwaarder mag geen correctievloeistof gebruiken. Als de belastingdeurwaarder in een authentieke akte iets verklaart dat strijdt met zijn werkelijke handelingen of waarnemingen, schendt hij zijn ambtseed of zijn belofte. Dit kan ernstige gevolgen hebben voor zijn positie.

Bij de betekening van andere stukken dan een dwangbevel kan het gaan om de betekening van stukken van zeer verschillende aard.

Bij de betekening moet de belastingdeurwaarder afschriften achterlaten van het stuk en van de akte van betekening op het adres waar hij betekent, of aan de persoon aan wie hij betekent.

De belastingdeurwaarder betekent een ander stuk dan een dwangbevel verder op dezelfde wijze als een dwangbevel. Het kan daarbij gaan om:

- betekening aan een natuurlijke persoon
- betekening aan een publiekrechtelijke persoon
- betekening aan een privaatrechtelijke rechtspersoon of kerkgenootschap
- betekening aan een maatschap, vof of cv

24.1. Voorbeelden van betekening van andere stukken

Voorbeelden van wettelijk voorgeschreven betekeningen zijn:

- dagvaardingen
- beslagen
- vonnissen

Voorbeelden van betekeningen die niet wettelijk zijn voorgeschreven zijn:

- een vordering
- een aangiftebiljet
- een aanslagbiljet
- een brief van de ontvanger of inspecteur

Als betekening niet wettelijk is voorgeschreven, kan de ontvanger toch opdracht aan de belastingdeurwaarder geven om een stuk te betekenen. Dit doet de ontvanger als hij dwingend bewijs wenst dat het betreffende stuk zijn bestemming heeft bereikt. Betekeningen die niet wettelijk zijn voorgeschreven worden niet in rekening gebracht.

In voorkomende gevallen verzoekt een andere Staat om notificatie van akten en beslissingen die zien op schuldvorderingen van die staat. Notificatie is het betekenen of uitreiken van zulke stukken. Notificatie kan worden toegepast op alle stukken die betrekking hebben op de invordering. Dit kan onder andere gaan om:

- het betekenen van een dwangbevel
- het uitreiken van een beschikking over een aansprakelijkstelling
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om kwijtschelding
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om uitstel van betaling

24.2. Afschriften achterlaten

Als de belastingdeurwaarder een ander stuk dan een dwangbevel betekent, vermeldt hij in het exploot in ieder geval:

- de aard van het te betekenen stuk
- zijn verrichtingen, onder andere of hij iemand aantrof aan wie hij het stuk kon betekenen en waar, wanneer en met wie hij dan heeft gesproken

De belastingdeurwaarder laat een afschrift van het stuk en van de akte van betekening op het adres waar hij betekend heeft. Als de belastingdeurwaarder iemand treft aan wie hij de afschriften rechtsgeldig kan achterlaten, dan doet hij dat met een summiere mondelinge mededeling van de inhoud van het stuk.

25. Vordering

Door vordering onder een derde kan de ontvanger op eenvoudige manier een belastingschuld verhalen.

Artikel 19 van de Invorderingswet 1990 noemt drie soorten vorderingen:

- op loon of periodieke uitkeringen. Hieraan is een beslagvrije voet verbonden.
- onder een derde die kan worden aangemerkt als houder van penningen
- in faillissement.

Bij zowel een derdenbeslag als een vordering kan de ontvanger een belastingschuld verhalen op wat een derde aan de belastingschuldige is verschuldigd. Het verschil tussen beide regelingen is:

- De vordering is een eenvoudig incassomiddel, voorbehouden aan de ontvanger en een aantal lokale overheden.
- Een vordering gaat buiten de rechter om.
- Een vordering is kosteloos.

Samenloop van derdenbeslag en vordering is ook mogelijk.

Op vordering van de ontvanger moet de derde het geld dat hij aan de belastingschuldige is verschuldigd, aan de ontvanger afdragen. Een vordering aan de derde geschiedt bij beschikking.

Als de derde niet voldoet aan de vordering, heeft dat gevolgen. Zo kan de ontvanger onder voorwaarden overgaan tot het leggen van derdenbeslag.

In een aantal situaties hoeft de derde niet aan de vordering te voldoen.

Als de derde heeft betaald en naderhand wordt de belastingaanslag verminderd of vernietigd, dan wordt het uit te betalen bedrag verrekend of terugbetaald aan de belastingschuldige.

Als de derde op de vordering meer heeft betaald dan de belastingschuld, dan betaalt de ontvanger het meerdere terug aan de derde.

Er kan ook sprake zijn van een onverschuldigde betaling.

Als de belastingschuldige na het doen van een vordering overlijdt, blijft de derde verplicht om aan de vordering te voldoen.

De derde heeft, ondanks de vordering, de mogelijkheid te verrekenen. Door een cessie (overdracht van een vordering) kan de mogelijkheid ontstaan dat niet aan de vordering hoeft te worden voldaan.

De belastingschuldige kan tegen de vordering, zoals bij de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, in verzet komen.

25.1. Toepassing vordering

Een vordering kan worden gedaan voor belastingaanslagen en aanslagen of heffingen van de belastingschuldige waarvan de (dwang) invordering aan de Belastingdienst is opgedragen en waarop artikel 19 van de Invorderingswet 1990 van toepassing is.

De vordering heeft ook betrekking op verschuldigde vervolgingskosten en rente. Onder rente wordt tevens verstaan de rente die wordt belopen na de dag waarop de vordering is gedaan.

25.2. Vorderingsprocedure

De vordering wordt bij beschikking gedaan. De ontvanger moet de vordering zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk binnen 8 dagen na de beschikking kenbaar maken aan de belastingschuldige en zo nodig aan diens echtgenoot (of geregistreerde partner) afzonderlijk.

Wanneer de ontvanger dat wenselijk vindt, kan hij de belastingdeurwaarder vragen de vordering te betekenen. Bijvoorbeeld als de bij de vordering gevoegde ontvangstbevestiging niet is terugontvangen. De betekening gebeurt overeenkomstig de voor betekening van exploitatie geldende regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Omdat betekening niet is vereist, mag de ontvanger geen kosten in rekening brengen.

Als een dwangbevel per post is betekend en er moet een vordering worden gedaan onder de werkgever of uitkeringsinstantie, dan wordt eerst een vooraankondiging verzonden.

De derde moet tijdig afdragen en de ontvanger brengt de derde op de hoogte van een eventuele wijziging in het openstaand bedrag. Staat er een restbedrag open (bijvoorbeeld door invorderingsrente), dan stuurt de ontvanger een herinnering.

Er is een aantal redenen om tot beëindiging van een vordering te besluiten.

25.2.1. Beschikking

De vordering aan de derde moet bij beschikking worden gedaan. Dit gebeurt door toezending per post. Op verzoek van de ontvanger kan de vordering ook door de belastingdeurwaarder worden betekend. In dat geval worden geen betekeningskosten gerekend.

25.2.2. Vooraankondiging

Bij betekening van een dwangbevel per post is de ontvanger verplicht een vooraankondiging aan de belastingschuldige te sturen in geval er sprake is van een vordering onder de werkgever of de uitkeringsinstantie. Als er sprake is van een lopende vordering onder dezelfde werkgever of uitkeringsinstantie, dan verstuurt de ontvanger geen vooraankondiging.

Als de ontvanger een vooraankondiging heeft verstuurd, doet hij de vordering niet eerder dan 7 dagen na de dagtekening van de vooraankondiging.

De vordering kan ook niet eerder worden gedaan dan nadat de betalingstermijn die bij het bevel tot betaling bij het dwangbevel (veelal 2 dagen) is gedaan, is verstreken. Bij een ter post bezorgd dwangbevel is die termijn 4 dagen.

25.2.3. Bewaken afdracht vordering

De derde moet afdragen op de tijdstippen waarop hij zonder vordering aan de belastingschuldige zou hebben afgedragen. Als de ontvanger de derde in kennis stelt van een achterstand in de betalingen, stuurt hij een formulier waarin wordt verzocht binnen 5 dagen te betalen. Dit doet hij ook als in het openstaand bedrag een wijziging optreedt.

25.2.4. Wijzigen openstaand bedrag

Als een wijziging plaatsvindt in het openstaand bedrag, moet de ontvanger dit direct aan de derde kenbaar maken. De wijzigingen zijn onder meer: betaling anders dan door inhouding, verrekening, vermindering en afboeking.

25.2.5. Restbedrag vordering

Als de derde bij de afdracht op de vordering op loon of periodieke uitkering geen rekening heeft gehouden met de verschuldigde invorderingsrente, dan stuurt de ontvanger een herinnering of een nieuwe vordering. Bij zeer geringe bedragen maakt de ontvanger een afweging (kosten/baten).

25.2.6. Beëindiging vordering

Soms moet een vordering worden beëindigd. Dit is onder meer het geval als:

- de schuld is voldaan, verminderd of kwijtgescholden
- de schuld betrekking heeft op een andere belastingschuldige
- de belastingaanslag materieel niet is verschuldigd; de tenuitvoerlegging van die schuld is onrechtmatig
- er meer wordt gevorderd dan de verschenen termijnen belopen de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 (versnelde invordering) onterecht zijn toegepast
- er sprake is van één of meer vormgebreken

De ontvanger brengt de belastingschuldige, de aansprakelijkgestelde of zijn gemachtigde van de beëindiging van de vordering op de hoogte. Dat gebeurt bij beschikking.

25.3. Gevolgen niet voldoen vordering

Zij die niet aan de vordering van de ontvanger voldoen, zullen worden vervolgd bij executoriaal derdenbeslag (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid

6). De ontvanger gaat echter niet zonder meer over tot het leggen van derdenbeslag.

Het derdenbeslag werkt terug tot de datum waarop de vordering is gedaan. Uit het derdenbeslag moet duidelijk blijken dat het is gelegd als gevolg van het niet voldoen aan de vordering.

Er zijn drie belangrijke verschillen met een gewoon derdenbeslag:

- Het beslag werkt terug tot de datum waarop de vordering is gedaan.
- De houder/derdebeslagene moet de kosten dragen. Hij moet dan wel houder zijn geweest, omdat hij anders ook niet in gebreke kan zijn.
- Het vonnis heeft alleen betrekking op gelden.

Alle kosten van de beslaglegging en verklaringsprocedure komen voor rekening van de derde. Dit is ook het geval als de derde pas in de procedure bij de gerechtelijke verklaring kenbaar maakt waarom hij niet aan de vordering behoefde te voldoen.

Na het vonnis tot afgifte, verkregen na de verklaringsprocedure, kan dit tegen de derde ten uitvoer worden gelegd zoals bij een derdenbeslag. De derde is dan schuldenaar geworden. Het vonnis is de titel.

25.3.1. Voorwaarden derdenbeslag bij niet betalen

Als niet aan de vordering wordt voldaan, gaat de ontvanger niet zonder meer over tot het leggen van derdenbeslag. De ontvanger gaat eerst na of aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De zaak moet van voldoende belang zijn om te worden voortgezet.
- De vordering moet ten onrechte niet voldaan zijn of de derde heeft niet gereageerd op de vordering. Dat is zeker als blijkt dat het uitblijven van het voldoen aan de vordering te wijten is aan de derde.
- Het derdenbeslag moet in verband met de kosten haalbaar zijn.

Als de ontvanger overgaat tot het leggen van derdenbeslag, maakt hij in het beslagexploot melding van:

- de vordering die aan het beslag vooraf is gegaan
- de datum waarop die vordering is gedaan

25.4. Geen gevolgen niet voldoen vordering

De derde hoeft in een aantal gevallen niet aan de vordering te voldoen, bijvoorbeeld als:

- hij geen betaling aan de belastingschuldige verschuldigd is
- hij geen houder van penningen is

- hij niets aan de belastingschuldige verschuldigd is, of als zijn schuld aan de belastingschuldige nog niet opeisbaar is
- onder hem beslag is gelegd of verzet (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 5, 2e volzin) is gedaan door een schuldeiser die hoger bevoorrecht is dan de Belastingdienst. Hiervan is sprake als deze schuldeiser een deurwaardersexploot betekent aan de derde waarin is vermeld dat de derde door de hogere voorrang van deze schuldeiser geen betalingen op grond van de vordering aan de ontvanger mag doen.

25.5. Vermindering of vernietiging aanslag

Als de derde op vordering van de ontvanger heeft betaald en naderhand wordt de belastingaanslag verminderd of vernietigd, dan wordt het hieruit voortvloeiende uit te betalen bedrag verrekend of terugbetaald aan de belastingschuldige. Aan de derde wordt niet terugbetaald, omdat de derde tegenover de belastingschuldige is gekweten en dus geen partij meer is.

25.6. Te veel afgedragen

Als de derde meer aan de ontvanger betaalt dan het openstaande bedrag van de belasting waarvoor de vordering is gedaan, heeft de derde het meerdere onverschuldigd betaald. Dit meerdere betaalt de ontvanger terug aan de derde. De ontvanger licht de derde en de belastingschuldige hierover schriftelijk in.

25.7. Onverschuldigde betaling

Als de derde voldoet aan de vordering van de ontvanger, maar later blijkt dat hij niets of een geringer bedrag aan de belastingschuldige is verschuldigd, kan de derde tegen de ontvanger een vordering uit onverschuldigde betaling instellen. De derde kan tevens de wettelijke rente in rekening brengen. Hij moet zich dan wel beroepen op het Burgerlijk Wetboek, artikel 6:82 jo. Burgerlijk Wetboek, artikel 6:119. Hierbij moet hij de ontvanger dan schriftelijk in gebreke stellen. Als de ontvanger voldoet aan de vordering uit onverschuldigde betaling, hervat hij de invordering van de belastingaanslag alsof er geen vordering ex artikel 19 was gedaan.

25.8. Samenloop derdenbeslag en vordering

Degene aan wie een vordering is gedaan, is verplicht aan de vordering te voldoen zonder daartoe een verificatie en beëindiging van schuldvordering, een rangregeling of rechterlijke uitspraak te mogen afwachten. Deze verplichting geldt echter niet als verzet is aangetekend (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 5).

De derde moet afdragen zodra een vordering is gedaan, ook als er al eerder een derdenbeslag door een ander is gelegd.

Als de Belastingdienst voor een belastingaanslag derdenbeslag legt en de gemeente doet daarna een vordering (aanslag OZB), dan moet de derde

aan de gemeente afdragen, ondanks het feit dat de Belastingdienst preferent is. De gemeente moet rangregelen.

Als de Belastingdienst een vordering heeft gedaan en de gerechtsdeurwaarder legt daarna derdenbeslag, moet de derde aan de Belastingdienst afdragen en rangregelen.

Dit geldt eveneens als de gerechtsdeurwaarder derdenbeslag legt en de Belastingdienst doet daarna een vordering.

25.9. Overlijden belastingschuldige na vordering

Als de ontvanger voor een belastingschuld een vordering heeft gedaan onder een derde en de belastingschuldige na het doen van die vordering overlijdt, blijft de derde verplicht om aan de vordering te voldoen.

Ook als de nalatenschap van de belastingschuldige door zijn erfgenamen onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard en de boedelnotaris van de derde vordert wat deze aan belastingschuldige erflater verschuldigd is, zal de derde aan de vordering van de ontvanger moeten blijven voldoen.

Deze verplichting vervalt alleen als onder de derde beslag wordt gelegd of verzet (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 6, 2e volzin) wordt gedaan voor schulden die hoger bevoorrecht zijn dan de fiscale schulden waarvoor de vordering is gedaan. Dit is bijvoorbeeld het geval als de vordering is verpand (aan de derde) voordat de vordering wordt gedaan.

25.10. Verrekening (na betekening) van de vordering

De vordering ex artikel 19 kan naar haar werking worden gezien als een vereenvoudigd derdenbeslag. Dit heeft dan ook dezelfde gevolgen voor de mogelijkheid om te compenseren als een derdenbeslag op de voet van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (artikel 2:475 e.v.).

De mogelijkheid om te verrekenen ondanks de vordering ex artikel 19 is geregeld in het Burgerlijk Wetboek, artikel 6:130, lid 2.

Verrekening is slechts mogelijk:

- als de tegenvordering van de derde op de belastingschuldige voortvloeit uit dezelfde rechtsverhouding als die waaruit de vordering van belastingschuldige op de derde ontstaat
- als de tegenvordering van de derde op de belastingschuldige al voor de vordering ex artikel 19 bestond en opeisbaar geworden was

In beide gevallen hoeft de derde niet te voldoen aan de vordering, maar kan hij zijn vordering verrekenen met die van belastingschuldige op hem. Dit leidt ertoe dat de derde wordt voldaan voor de ontvanger.

Ook als in een overeenkomst tussen partijen verrekening is bedongen (contractuele verrekening), kan dit tegenover de beslaglegger worden ingeroepen.

25.11. Vordering en cessie

Cessie van een vordering is beschreven in artikel 3:94 van het Burgerlijk Wetboek. Voor een rechtsgeldige cessie zijn vereist:

- een authentieke of onderhandse akte. De over te dragen vordering moet op voldoende wijze omschreven zijn.
- mededeling van de overdracht aan de persoon tegen wie het (vorderings)recht kan worden opgeroepen.

Het opmaken van de akte en de mededeling van dit feit zijn beide constitutieve (vorm-)vereisten voor de levering. Dus zonder één van beide is geen rechtsgeldige levering tot stand gekomen.

Als aan beide vereisten is voldaan vóór het doen van een vordering ex artikel 19, dan treft de vordering geen doel. Als de akte is opgemaakt vóór het doen van een vordering maar de mededeling daarvan erna, dan zal de derde aan de vordering moeten voldoen.

25.12. Verzet tegen vordering

De belastingschuldige kan tegen de vordering in verzet komen als ging het om de tenuitvoerlegging van een dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 4). Als daartoe aanleiding bestaat, bevordert de ontvanger zoveel mogelijk dat geschillen die tot verzet kunnen leiden in onderling overleg tot een oplossing worden gebracht.

Verzet op grond van dit artikel kan alleen door de belastingschuldige worden gedaan, dus niet door de derde onder wie de vordering is gedaan. Het verzet heeft een schorsende werking. Dit betekent niet dat de derde na een gedaan verzet bevoegd is aan de belastingschuldige uit te keren; in afwachting van de uitkomst van het verzet moet de derde de betreffende bedragen onder zich houden.

25.13. Loonvordering

Voordat de ontvanger besluit om tot tenuitvoerlegging van een dwangbevel over te gaan, kan hij als eerste invorderingsmaatregel de loonvordering toepassen. Hierbij maakt hij een zorgvuldige afweging tussen de belangen van de Staat, de belastingschuldige en de betrokken derde.

Voor het doen van een loonvordering moet aan een aantal vormvoorschriften worden voldaan. Voordat de ontvanger overgaat tot loonvordering, beoordeelt hij of het loon of de uitkering voor beslag is. In bepaalde gevallen kan een nabetaling ook onder een loonvordering vallen.

Bij gemeenschap van goederen wordt een vordering uitgevaardigd ten laste van de echtgenoot (of geregistreerde partner) van de belastingschuldige, als de echtgenoot de enige gerechtigde is.

Als de ontvanger besluit een vordering op het loon of een periodieke uitkering te doen, beoordeelt hij of tot een dergelijke vordering kan worden

overgegaan. De ontvanger doet geen loonvordering voor een openstaande belastingschuld die kleiner is dan € 25.

25.13.1. Vormschriften loonvordering

Voordat een loonvordering gedaan kan worden moet beoordeeld worden of aan de vormvoorschriften wordt voldaan:

- Artikel 19 van de Invorderingswet 1990 moet op het in te vorderen bedrag van toepassing zijn.
- Er moet een betekend dwangbevel met bevel tot betaling zijn voor het bedrag waarvoor de vordering wordt gedaan.
- Er zijn minimaal 2 dagen verstreken na de betekeningsdatum (bij een ter post bezorgd dwangbevel is die termijn 4 dagen), tenzij versnelde invordering op grond van artikel 15 van de Invorderingswet 1990 van toepassing is. Dit geldt niet voor toeslagen.
- Als het dwangbevel per post is betekend en de vordering wordt gedaan onder de werkgever, of de vordering wordt gedaan op een periodieke uitkering waaraan een beslagvrije voet is verbonden, moet de ontvanger de belastingschuldige vooraf in kennis stellen van zijn voornemen een vordering te doen.
- Als het recht tot dwanginvordering en het recht tot verrekening zijn verjaard, draagt de ontvanger de belastingaanslag oninbaar voor.

25.13.2. Loon of uitkering vatbaar voor beslag

Voordat de ontvanger overgaat tot het doen van een vordering op loon of periodieke uitkering, moet hij eerst beoordelen of de voorgestelde inhouding vatbaar is voor beslag. Het gaat om de volgende lonen of uitkeringen:

- loon, waaronder het volledige vakantiegeld en eventueel het spaardeel van een spaarloonregeling
- uitkeringen op grond van sociale verzekeringswetten, uitgezonderd kinderbijslag onder welke benaming dan ook
- pensioen en lijfrente
- uitkeringen uit levens-, invaliditeits-, ongevallen- of ziekengeldverzekering
- uitkeringen voor levensonderhoud verschuldigd krachtens boek I van het Burgerlijk Wetboek, of tot vergoeding van schade door het derven van inkomsten voor levensonderhoud
- uitkeringen of buitengewone pensioenen op grond van een wettelijke regeling voor oorlogsslachtoffers of voor degenen die hun dienstplicht of vervangende dienstplicht vervullen
- bezoldigingen van ambtenaren (salaris, pensioen, wachtgeld e.d.)

Niet voor beslag vatbare uitkeringen zijn onder andere:

- kinderbijslag, onder welke benaming ook
- alimentatie voor de kinderen
- bijzondere bijstandsuitkeringen
- huur-, zorg- en kinderopvangtoeslag
- overlijdingsuitkeringen op grond van de sociale verzekeringswetten
- studiefinanciering

25.13.3. Nabetalingen

Als de werkgever na een vordering een nabetaling doet, valt deze alleen onder de vordering als de nabetaling bij tijdige betaling ook onder het beslag zou vallen. Nabetaald loon over tijdvakken voordat de vordering is gedaan, valt dus niet onder de vordering.

Vakantiegeld dat is opgebouwd over de periode voor het beslag is geen nabetaling, tenzij dat vakantiegeld ook al voor de beslagdatum had moeten worden betaald.

25.13.4. Gemeenschap van goederen

Als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd, doet de ontvanger de vordering ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige als de echtgenoot de enige gerechtigde is om de periodieke betalingen van te vorderen. Dit geldt niet als op voorhand duidelijk is dat de periodieke betalingen niet in de tussen beiden bestaande huwelijksgemeenschap vallen.

Voor de belastingschuldige met een geregistreerd partnerschap zonder voorwaarden geldt hetzelfde. Als de ontvanger de vordering doet ten laste van de echtgenoot, moet hij de vordering afzonderlijk aan de echtgenoot bekendmaken.

25.14. Beslagvrije voet

Bij beslag op loon of op een andere periodieke betaling valt niet het gehele bedrag onder het beslag. Er is een beslagvrije voet. De hoogte van de beslagvrije voet is afhankelijk van factoren als:

- de bijstandsnormen op grond van de Wet werk en bijstand
- partner-inkomsten
- studiefinanciering
- premie ziektekostenverzekering
- netto-woonlasten
- niet-beslagen periodieke inkomsten

Daarnaast houdt de ontvanger rekening met de burgerlijke staat en met het type huishouding van de belastingschuldige. Per huishoudtype gelden verschillende bedragen.

De hoogte van de beslagvrije voet wordt mede bepaald aan de hand van de toelichting en de vaststelling van een minimum en maximum, afhankelijk van de persoonlijke situatie.

Om ongelijkheid tussen bijstandsontvangers te voorkomen is voor een bepaalde groep jongere bijstandontvangers afgeweken van de geldende regeling.

De beslagvrije voet moet in sommige gevallen naar verhouding worden omgeslagen. Daarnaast kunnen er bijzondere situaties ontstaan die op de beslagvrije voet van invloed zijn, alsook in de gevallen dat studiefinanciering of de premie ziektekostenverzekering een rol spelen.

Door woonlasten kan de hoogte van de beslagvrije voet veranderen.

Voor de berekening van de beslagvrije voet van een schuldenaar in een verzorgings- of verpleeginrichting gelden aparte regels.

Voor belastingschuldigen die in het buitenland wonen, geldt een speciale regeling.

In een aantal situaties wordt geen beslagvrije voet toegepast.

25.14.1. Burgerlijke staat

De regeling van de beslagvrije voet kent drie hoofdcategorieën:

- echtgenoten en geregistreerde partners
- alleenstaande ouders
- alleenstaanden

25.14.2. Huishoudtype

Bij het vaststellen van de beslagvrije voet worden drie huishoudtypen onderscheiden: echtparen, alleenstaande ouders en alleenstaanden. Per huishoudtype is een verdere onderverdeling aangebracht, afhankelijk van leefsituatie en leeftijd van de betrokkenen:

- de groep van 21 jaar of ouder en jonger dan 65 jaar
- de groep jonger dan 21 jaar
- de groep van 65 jaar of ouder

25.14.3. Hoogte beslagvrije voet

De hoogte van de beslagvrije voet is afhankelijk van leeftijd en leefsituatie van de belastingschuldige. Per huishoudtype gelden daarom meerdere beslagvrije voetbedragen.

25.14.4. Berekening beslagvrije voet

De ontvanger berekent de beslagvrije voet op grond van artikel 475d van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. De beslagvrije voet bedraagt 90% van de landelijke bijstandsnorm, inclusief vakantieaanspraak, en is al dan niet gebonden aan een minimum- en maximumbedrag.

25.14.5. Minimum en maximum beslagvrije voet

Voor een alleenstaande en voor een alleenstaande ouder van 21 jaar of ouder maar jonger dan 65 jaar is de beslagvrije voet variabel. Deze bedraagt in principe 90% van het feitelijk inkomen (een periodiek inkomen in de vorm van loon of uitkering, inclusief de vakantieaanspraak).

Hierbij bestaat een onder- en bovengrens. De ondergrens bedraagt 90% van de basisnorm. De bovengrens bedraagt 90% van de basisnorm + toeslag van 20%.

Is het feitelijk inkomen niet bekend, dan bedraagt de beslagvrije voet 90% van de basisnorm.

25.14.6. Ongelijkheid tussen bijstandontvangers

Het zonder meer toepassen van de beslagregels leidt tot ongelijkheid tussen bijstandontvangers jonger dan 21 jaar en jongeren met een ander inkomen dan een bijstandsuitkering. Voor deze eerste groep zou het vaststellen van de beslagvrije voet op 90% van de zeer lage bijstandsnorm leiden tot een minimaal restbedrag. Voor personen jonger dan 21 jaar met een ander inkomen dan een bijstandsuitkering hanteert de Belastingdienst daarom 90% van het feitelijk inkomen (periodiek inkomen uit loon of uitkering, inclusief vakantie-aanspraak) met een minimum van € 785,10 en een maximum van € 1.009,41.

25.14.7. Bijzondere situatie beslagvrije voet

In een aantal gevallen moet de beslagvrije voet naar verhouding worden omgeslagen:

- Als de belastingschuldige verschillende inkomsten heeft, kan de ontvanger beslag leggen per dienstbetrekking of uitkering, of op het hoogste inkomen.
- Als de belastingschuldige een partner heeft, kan de ontvanger beslag leggen op loon of uitkering van de belastingschuldige en zijn partner. Ook kan hij een vordering doen op het inkomen van de belastingschuldige en zijn partner, tenzij dit inkomen niet in een tussen beiden bestaande huwelijksgemeenschap of geregistreerd partnerschap valt.
- Als de belastingschuldige naast de studiefinanciering andere voor beslag vatbare inkomsten heeft, kan de ontvanger geen vordering doen voor uitkeringen die uit hoofde van studiefinanciering worden ontvangen.

Daarnaast zijn er nog andere bijzondere situaties:

- De beslagvrije voet mag niet minder bedragen dan 45% van de bijstandsnorm, ook al is het loon of de uitkering van de partner een hoger bedrag.
- Als de belastingschuldige het inkomen dat zijn/haar partner geniet, niet wil meedelen, wordt zondermeer de halve beslagvrije voet toegekend.
- Als de inkomsten niet in een tussen beiden bestaande huwelijksgemeenschap of geregistreerd partnerschap vallen, kan er geen vordering op het inkomen van de echtgenoot worden gedaan, dus ook geen omslag van de inkomsten.
- Als op het inkomen van de partner/echtgenoot een beslag is gelegd, kan de beslagvrije voet niet met deze inkomsten worden verlaagd.
- Bij periodieke betalingen die lager zijn dan de bijstandsnorm, bijvoorbeeld omdat naast deze betaling de betrokkene in natura geniet wat een bijstandsgerechtigde uit de bijstandsnorm geacht wordt te betalen, vermindert de ontvanger de beslagvrije voet die voor betrokkene geldt met het bedrag dat aan deze genietingen in natura kan worden toegerekend.
- Als de belastingschuldige studiefinanciering ontvangt, kan de ontvanger de beslagvrije voet verminderen met het normbedrag voor de kosten van levensonderhoud, vermeerderd met de eventueel ontvangen partnertoeslag of Eénoudertoeslag die in de studiefinanciering zijn begrepen.
- De ontvanger verhoogt de beslagvrije voet met de premie ziektekostenverzekering. Dit doet hij elke keer als deze premie vervalt. De ontvanger trekt hiervan af het door belastingschuldige maandelijks te ontvangen bedrag aan zorgtoeslag.
- Als de premie zo hoog is dat de beslagvrije voet boven de periodieke betaling uitstijgt (bij bijvoorbeeld een jaarlijkse premie), telt de ontvanger het meerdere op bij de beslagvrije voet van de eerstvolgende periodieke betaling.

25.14.8. Beslagvrije voet woonlasten

De woonlasten van een belastingschuldige kunnen leiden tot een verhoging van de beslagvrije voet. De ontvanger maakt onderscheid tussen de huurkosten en de kosten van de eigen woning.

Voor een huurwoning bestaan de woonlasten uit de huur(prijs) en de subsidiabele servicekosten, verminderd met:

- de huurtoeslag verminderd met de daarin begrepen toeslagen (denk aan posten als huur van een garage of bedrijfsruimte)
- de woonkostentoeslag

Het bedrag van de beslagvrije voet wordt verhoogd met het te betalen bedrag aan huur:

- min de huurtoeslag, verminderd met de daarin begrepen toeslagen

- min de woonkostentoeslag
- min de nominale normhuur

Het bedrag van de beslagvrije voet wordt verhoogd met de volgende lasten voor een eigen woning:

- de te betalen hypotheekrente (niet de aflossing)
- de aan de eigendom van de woning verbonden zakelijke lasten (onder andere waterschapslasten, erfpachtcanon, brandverzekering en het eigenaarsdeel van de OZB)
- een naar omstandigheden te bepalen bedrag aan onderhoudskosten (alleen de onderhoudskosten die in een relatie huurder/verhuurder voor rekening van de verhuurder komen)

25.14.9. Verblif in inrichting

Als de schuldenaar is opgenomen in een verzorgings- of verpleeginrichting is de beslagvrije voet gelijk aan de verpleeg-/verzorgingsprijs. Let daarbij op het onderscheid tussen alleenstaanden en gehuwden.

Verblijft één van de gehuwden in een inrichting, dan bedraagt de beslagvrije voet 90% van de bijstandsnorm die voor ieder van hen als alleenstaande of alleenstaande ouder zou gelden.

25.14.10. Woonplaats in buitenland

Als een belastingschuldige in het buitenland woont en uit Nederland een periodieke uitkering geniet die in het woonland belast is op grond van een overeenkomst inzake voorkoming dubbele belasting, geldt in principe: de beslagvrije voet wordt op nul gesteld. Op verzoek van belastingschuldige kan het beslag op de periodieke uitkering echter worden beperkt met de in het woonland over die uitkering verschuldigde belasting. De belastingschuldige moet bij zijn verzoek gegevens overleggen waaruit die belasting blijkt.

25.14.11. Beslagvrije voet huur en pacht

Bij een vordering onder een huurder of pachter hoeft de ontvanger geen beslagvrije voet vast te stellen. Als de belastingschuldige echter kan aantonen dat hij voor zijn levensonderhoud volledig afhankelijk is van de betaling van de huurpenningen, moet de ontvanger wel een beslagvrije voet vaststellen.

25.15. Vordering houders van penningen

Houders van penningen zijn bijvoorbeeld notarissen, rentmeesters, bewindvoerders, de executeur belast met de afwikkeling van een nalatenschap, griffiers, advocaten, deurwaarders en veilinghouders. Geen houder van penningen maar gewoon schuldenaar zijn onder andere:

- zij die op grond van een overeenkomst geld zijn verschuldigd aan de belastingschuldige. Hiervoor kan wel executoriaal beslag onder derden worden gelegd.
- de SVB voor buitenlandse pensioenuitkeringen die via de SVB worden uitbetaald.

25.15.1. Voorbeelden derden als penninghouder

Deurwaarder, notaris

Een deurwaarder die bij een executoriale verkoop van roerende zaken een opbrengst realiseert die de vorderingen van de schuldeiser overtreft, is voor het overschot houder van penningen voor de belastingschuldige.

Als een notaris geld van een koper in depot heeft, kan hij worden aangemerkt als houder van penningen voor de verkoper.

Bewindvoerder

Een bewindvoerder is houder van penningen bij de erfgenaam-belastingschuldige. Een vordering onder hem heeft tot resultaat dat hij de vruchten van het beheerde vermogen moet afdragen. Het vermogen zelf is bij bewind niet opeisbaar. De bewindvoerder is namelijk de opbrengst van het vermogen verschuldigd, niet het vermogen zelf.

De executeur belast met de afwikkeling van een nalatenschap (was voor 1 januari 2003 de executeur-testamentair):

Dit is degene die bij testament door de overledene belast is met het regelen en verdelen van de nalatenschap. Als de nalatenschap onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard, wordt de vordering gedaan onder degene die het beheer over de boedel heeft en die de uitbetaling doet.

Het (nagelaten) vermogen dient in de eerste plaats als waarborg voor de schuldeisers van de erflater (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:276).

Als de nalatenschap van een overleden gepensioneerde door de erfgenenamen is verworpen, is de nog verschuldigde pensioentermijn niet vatbaar voor inhouding of beslag. De schuldeisers van een onbeheerde nalatenschap kunnen niet ieder voor zich zaken van de nalatenschap uitwinnen. De rechtbank stelt eerst een curator aan. Aan de curator kan een vordering houder van penningen worden gericht.

Als er behalve belastingschuld in een onbeheerde nalatenschap ook een bate is, bijvoorbeeld nog verschuldigd pensioen, vraagt de ontvanger aan de rechtbank de benoeming van een bewindvoerder (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:157), aan wie hij dan de vordering doet.

Advocaat

De advocaat van een belastingschuldige kan als een houder van penningen worden gezien als hij op een cliëntenrekening (afgescheiden vermogen) voor de belastingschuldige geld onder zich heeft.

Openbaar Ministerie

Als de politie een bedrag strafrechtelijk in beslag heeft genomen, richt de ontvanger aan de Officier van Justitie een vordering. Afdracht vindt plaats nadat het strafrechtelijk beslag is komen te vervallen. De gelden kunnen ook

worden afgedragen als de inbeslagneming van deze gelden onrechtmatig heeft plaatsgevonden.

Bureau voor Duitse Zaken

Het bureau voor Duitse Zaken van de Vereniging voor Raden van Arbeid is houder van penningen als het gaat om Duitse ouderdomsrenten. Het bureau is dus door middel van een vordering houder van penningen.

25.15.2. Voorbeelden derden als gewone schuldenaars

Ontvanger

De ontvanger is geen houder van penningen voor belastingteruggaven ten name van de belastingschuldige. Hij is het geld aan de belastingschuldige verschuldigd, maar heeft geen geld ten behoeve van de belastingschuldige onder zich. De ontvanger kan de teruggave wel verrekenen met een openstaande belastingenschuld van die belastingschuldige. Ook kan de ontvanger derdenbeslag onder zichzelf leggen.

Verzekeringsmaatschappij

Deze is geen houder van penningen. De verzekeringsuitkering aan de verzekerde/belastingschuldige is de maatschappij gewoon als schuldenaar verschuldigd. Hiervoor kan beslag onder de derde worden gelegd. Als de uitkeringen echter via een tussenpersoon worden uitbetaald, wordt deze als houder van penningen aangemerkt, zodat het mogelijk is een vordering te doen.

Banken

Een bank is geen houder van penningen. Wel kan een derdenbeslag worden gelegd.

Co-operatieve melkfabriek

Een co-operatieve melkfabriek is geen houder van penningen voor de aan de leden verschuldigde melkgelden, maar gewoon schuldenaar.

25.16. Vordering bij faillissement/wsnp

Als de belastingschuldige faillieert, heeft de ontvanger de mogelijkheid om in het faillissement zijn rechten geldend te maken. Voor de in een faillissement vallende belastingenschuld komt de ontvanger op door het doen van een vordering aan de curator (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 2). Als de ontvanger de vordering doet, uiterlijk 2 dagen voor de datum waarop de verificatievergadering wordt gehouden, meldt hij de belastingenschuld mede ter verificatie aan.

Zodra bekend is dat op een belastingschuldige de WSNP van toepassing is, meldt de ontvanger de belastingenschuld ter verificatie bij de bewindvoerder aan. In beide gevallen moet bij de aanmelding voor een belastingenschuld ook een beroep op de voorrang worden gedaan (Invorderingswet 1990, artikel 21).

Afhankelijk van het belastingmiddel maakt de ontvanger aanspraak op het algemene voorrecht, aangevuld met het zogenaamde bodemvoorrecht (Invorderingswet 1990, artikel 21, lid 2).

Bij een faillissement of bij de WSNP kunnen twee soorten schulden voorkomen: faillissementsschuld/WSNP-schuld en boedelschuld.

De verschuldigde invorderingsrente wordt tot een bepaalde datum berekend.

Bij het verzenden van de vordering aan de curator/bewindvoerder wordt een ontvangstbevestiging meegestuurd.

Aan de hand van de toegezonden vordering wordt deze door de curator/bewindvoerder beoordeeld.

Wijziging in het openstaand bedrag geeft de ontvanger door aan de curator/bewindvoerder.

25.16.1. Aandachtspunten en buitenlandse procedure

Door het uitgesproken faillissement of de vantoepassingverklaring van de WSNP worden de belastingaanslagen direct en volledig invorderbaar. Dit geldt echter niet voor de toeslagschuld omdat toeslagen geen versnelde invordering kent. Voor de WSNP geldt daarbij dat de schuld onder de werking van de WSNP moet vallen. Dit geldt niet voor voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, opgelegd in het jaar waarop ze betrekking hebben.

Aandachtspunten:

- Een faillissementsvordering/melding ter verificatie voor de WSNP hoeft niet door een betekend dwangbevel te worden voorafgegaan.
- De ontvanger is niet verplicht om bij een faillissementsvordering of een melding ter verificatie voor de WSNP de belastingschuldige hierover in te lichten.
- Als er sprake is van een buitenlandse insolventieprocedure kan de ontvanger zijn vorderingen rechtstreeks aanmelden bij de buitenlandse curator. De ontvanger beoordeelt eerst of het instellen van een nationale (secundaire) insolventieprocedure mogelijk is, dan wel of hij op grond van internationale regelgeving bijstand bij de invordering kan verkrijgen. De vordering kan in principe in het Nederlands worden opgesteld. Desgevorderd is een vertaling noodzakelijk. In alle gevallen behoudt de ontvanger zich het stemrecht voor ten aanzien van een mogelijk akkoordvoorstel. In een buitenlandse insolventieprocedure maakt de ontvanger geen aanspraak op het in Nederland geldende (bodem)voorrecht.

25.16.2. Soorten vorderingen

De handelwijze voor een faillissementsvordering of een melding ter verificatie inzake de WSNP is afhankelijk van de soort schuld: een faillissements/WSNP-schuld of een boedelschuld.

Er zijn twee soorten boedelschulden bij boedelschuld: de boedelschuld ontstaan door toedoen van de curator en de boedelschuld ontstaan uit de wet.

Er zijn ook twee soorten boedelschulden bij de WSNP: de boedelschuld ontstaan uit de wet en de boedelschuld ontstaan door toedoen van de belastingschuldige.

De ontvanger bepaalt aan de hand van de volgende tabel met welke soort schuld hij te maken heeft.

Soort belastingenschuld	Definitie
Faillissements-WSNP schuld (Faillissementswet, artikel 108 e.v.)	Belastingenschuld die materieel is ontstaan voor de dag van de faillietverklaring (Faillissementswet, artikel 108 e.v.) valt binnen het faillissement. Voor de WSNP geldt de datum van de vantoepassingverklaring. Voor beide geldt dat de dagtekening van het aanslagbiljet niet beslissend is.
Boedelschuld (Faillissementswet, artikel 24, 39 en 40)	<p>Belastingenschuld die materieel is ontstaan op of na de dag van de faillietverklaring of vantoepassingverklaring WSNP.</p> <p>Voor verbintenissen die na het faillissement zijn ontstaan, is de boedel aansprakelijk:</p> <ul style="list-style-type: none"> - voorzover de boedel door die verbintenissen is gebaat - voorzover deze verbintenissen door toedoen van de curator zijn ontstaan. Te denken valt met name aan de schulden aan leveranciers en werknemers als gevolg van het tijdelijk voortzetten van het bedrijf van de failliet door de curator: - een regresvordering van het UWV in verband met doorbetaling lonen aan personeel - belastingenschuld die na de dag van faillietverklaring ontstaat in het kader van de voorgezette bedrijfsuitoefening, of ruimer gesteld in het kader van het beheer en de vereffening van de boedel door de curator, is boedelschuld (dergelijke belastingaanslagen worden op naam van de curator gesteld) - boedelschuld zijnde kosten van het faillissement, inclusief het salaris van de curator - desinvesteringsbijtelling <p>De verschuldigde belasting over een desinvesteringsbijtelling die in het kader van de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan ontstaan.</p> <p>De boedelschuld ontstaat zodra de curator activa verkoopt waarvoor destijds investeringsaftrek is verleend.</p> <p>Aanslag motorrijtuigenbelasting</p> <p>Als de schuld gaat over een aanslag motorrijtuigenbelasting, is de controledatum bepalend voor de soort schuld.</p> <p>Het komt wel eens voor dat de failliet in de auto blijft rijden. Als er na de faillietverklaring nog steeds aanslagen motorrijtuigenbelasting worden opgelegd, neemt de ontvanger contact op met de curator. In overleg met hem kan de ontvanger de auto in beslag laten nemen met het doel deze executoriaal te verkopen. De opbrengst boekt de ontvanger af op de aanslagen motorrijtuigenbelasting die in het beslag zijn begrepen en die als boedelschuld zijn aangemeld.</p> <p>Voorlopige aanslagen</p> <p>De ontvanger kan niet alle belastingaanslagen als faillissements/WSNP-schuld of boedelschuld bij de curator/bewindvoerder aanmelden. Dit komt omdat niet alle belastingaanslagen direct en volledig invorderbaar zijn, zoals voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting die zijn opgelegd naar de toestand aan het begin van het jaar waarop ze betrekking hebben.</p> <p>De ontvanger moet dan een splitsing naar tijdsevenredigheid aanbrengen. Dit gebeurt uit praktische overweging als volgt:</p> <p>De voorlopige aanslag gaat over het deel dat verschuldigd is, berekend vanaf de dagtekening van de aanslag tot de dag van faillietverklaring of de vantoepassingverklaring WSNP</p> <p>Faillissements-WSNP vordering</p> <p>De voorlopige aanslag gaat over het deel dat verschuldigd is, berekend vanaf de dag van faillietverklaring of vantoepassingverklaring WSNP tot de datum van indiening van de vordering, of de laatste vervaldag.</p> <p>Boedelvordering</p> <p>De ontvanger kan dus niet eerder een boedelvordering indienen dan nadat hiervoor één of meerdere termijnen zijn verstreken.</p>

Bij de WSNP en bij faillissement wordt al dan niet invorderingsrente in rekening gebracht.

25.16.3. Boedelschuld bij faillissement

Boedelschuld hoeft niet bij de curator ter verificatie te worden aangemeld. Boedelschulden geven een onmiddellijke aanspraak op de boedel. Boedelschulden zijn verbintenissen die hun onmiddellijke grondslag vinden in een rechtsverhouding die pas is ontstaan door of na het uitspreken van het faillissement. Zij ontstaan door toedoen van de curator of alleen uit de wet. Het ontstaan van een boedelschuld is bepalend voor de handeling die de ontvanger moet uitvoeren. In de volgende tabel wordt hiervan een overzicht gegeven.

Situatie	Bijzonderheden	Handeling
De boedelschuld ontstaat door toedoen van de curator.	De belastingschuld die verbonden is aan de voortzetting van het bedrijf door de curator. Voortzetting door de curator vindt plaats met het uiteindelijke doel om het bedrijf te verkopen. Dit gebeurt niet als er een akkoord met de crediteuren wordt bereikt.	De belastingaanslagen worden op naam van de curator gesteld.
De boedelschuld ontstaat uit de wet.	De belastingschuld die na de faillietverklaring materieel is opgekomen en die niet is ontstaan door toedoen van de curator, maar door rechtsfeiten en rechtsbehandelingen van de gefailleerde zelf, zij het dat de boedel daarmee is gebaat.	Een vordering wordt bij de curator ingediend. Hiervoor worden verschillende modellen gebruikt. In de vordering wordt het volgende vermeld: - dat tevens aanspraak op voorrang wordt gemaakt (geldt niet voor toeslagen) - dat het gaat over boedelschuld - dat in de vordering invorderingsrente wordt opgenomen, die is verschuldigd vanaf de 1e dag na de laatste vervalddag

25.16.4. Boedelschuld WSNP

De ontvanger meldt boedelschuld niet aan ter verificatie bij de bewindvoerder omdat deze niet onder de werking van de schuldsaneringsregeling valt. Zij moet worden voldaan voordat uitkeringen aan de wel onder de werking van de schuldsaneringsregeling vallende schuldeisers worden gedaan. Een boedelschuld kan onder andere ontstaan rechtstreeks uit de wet of door toedoen van de schuldenaar zelf. Als de boedelschuld niet op de gewone wijze wordt betaald, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. Hij moet zich echter in beginsel tot de bewindvoerder (als beheerder van de boedel) wenden. Als het niet tot betaling komt, kan de ontvanger beslag leggen op de tot de boedel behorende goederen. De ontvanger mag echter tijdens de WSNP niet tot uitwinning overgaan. Als immers niet aan de boedelvordering wordt voldaan, kan dat leiden tot tussentijdse beëindiging van de schuldsanering. In de volgende tabel wordt dit toegelicht.

Situatie	Bijzonderheden	Handeling
De boedelschuld ontstaat uit de wet.	Als het bedrijf wordt voortgezet geschiedt dat door de belastingschuldige. Hiervoor dient de rechter-commissaris in een beschikking toestemming te verlenen. De in deze situatie ontstane belastingschuld is boedelschuld.	Stel de belastingaanslagen op naam van de belastingschuldige, maar richt u voor de verdere invordering eerst rechtstreeks tot de bewindvoerder.
De boedelschuld ontstaat door toedoen van de belastingschuldige	Als de belastingschuldige handelingen verricht die de goederen in de boedel raken, en deze handeling is onbevoegd verricht maar de boedel is hier bij gebaat, dan is de daaruit voortvloeiende belastingschuld aan te merken als boedelschuld.	Zie hiervoor.

Uitzondering

Voor de belastingaanslagen die in de boedel vallen kan de ontvanger een vordering ex artikel 19 doen. Voor die belastingaanslagen geldt de WSNP namelijk niet.

25.16.5. Invorderingsrente

De verschuldigde invorderingsrente voor alle openstaande belastingaanslagen wordt berekend tot aan de datum van de faillissementsuitspraak of vantoepassingverklaring van de schuldsaneringsregeling.

Bij de toepassing van de WSNP geldt dat belastingschuldige met ingang van de dag van de uitspraak tot toepassing van de schuldsaneringsregeling voor alle belastingaanslagen geen rente meer is verschuldigd (Faillissementswet, artikel 303).

Bij een faillissement blijft de belastingschuldige echter de nadien belopen invorderingsrente nog wel schuldig (Faillissementswet, artikel 128).

25.16.6. Ontvangstbevestiging

Nadat de ontvangstbevestiging is teruggestuurd door de curator/bewindvoerder, deponeert de ontvanger dit in het invorderingsdossier.

Als de ontvangstbevestiging niet is teruggestuurd, stuurt de ontvanger een rappel met verzoek deze binnen 10 dagen terug te sturen.

25.16.7. Beoordeling vordering door curator/bewindvoerder

Als de ontvanger de vordering naar de curator heeft verstuurd, zal deze de ingediende vordering op haar juistheid controleren. In de volgende tabel is een overzicht opgenomen van de situaties die zich kunnen voordoen.

Situatie	Handeling curator/bewindvoerder	Taak ontvanger
De curator/bewindvoerder constateert een gebrek aan juiste informatie van de zijde van de belastingsschuldige.	De curator/bewindvoerder accepteert de vordering tot een te hoog bedrag. Dit doet zich vooral voor bij ambtshalve opgelegde belastingaanslagen.	-
De curator/bewindvoerder vindt dat de belastingaanslagen tot een te hoog bedrag zijn opgelegd.	De curator/bewindvoerder dient een bezwaarschrift in bij de inspecteur, zonodig gevolgd door een beroepschrift bij de rechtbank.	De ontvanger ziet erop toe dat de curator/ bewindvoerder zijn bezwaren niet kenbaar maakt door de belastingaanslag te plaatsen op de lijst van betwiste schuldvorderingen. Bezwaar tegen de hoogte van een belastingaanslag vormt dus geen geschilpunt voor een zogenaamde 'renvooiprocedure' (-terug-verwijzen naar competente rechter).

25.16.8. Openstaand bedrag

Als de openstaande bedragen wijzigen, moet de ontvanger deze wijziging(en) aan de curator/bewindvoerder doorgeven.

Het kan voorkomen dat de curator/bewindvoerder al bericht heeft gekregen van een verrekening of vermindering op een belastingaanslag. De ontvanger moet echter, verwijzend naar de al ingediende faillissements/WSNP-vordering, een bericht naar de curator/bewindvoerder sturen dat deze vordering wijziging ondergaat.

26. Hernieuwd bevel tot betaling

De tenuitvoerlegging van een dwangbevel mag pas plaatsvinden nadat het dwangbevel en het bevel tot betaling aan de belastingschuldige is betekend. Als een dwangbevel door de belastingdeurwaarder wordt betekend, heeft de belastingschuldige 2 dagen tijd om te betalen.

Bij betekening per post geldt dat de belastingschuld binnen 4 dagen na de terpostbezorging van het afschrift van het dwangbevel moet zijn betaald (Invorderingswet 1990, artikel 13, lid 5). Pas daarna mag een dwangbevel ten uitvoer worden gelegd. De belastingdeurwaarder moet dan wel eerst een hernieuwd bevel tot betaling betekenen; dit uit het oogpunt van rechtsbescherming (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2 en Burgerlijke rechtsvordering artikel 45-63).

Als de laatste dag van de termijn van 4 dagen eindigt op een zaterdag, zondag of een algemeen erkende feestdag, dan wordt als 'nieuwe' laatste dag van deze termijn aangemerkt: de eerstvolgende dag die geen zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag is. Dit is in de Algemene termijnenwet bepaald.

De termijnen van 2 en 4 dagen gelden niet bij versnelde invordering.

Als aan de betekening van het hernieuwde betalingsbevel geen gevolg wordt gegeven, kan de belastingdeurwaarder onmiddellijk tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel overgaan.

Voor het hernieuwde bevel tot betaling worden kosten in rekening gebracht. Dit gebeurt op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen, artikel 3, lid 2.

Als de belastingschuldige bij de betekening van het hernieuwde bevel tot betaling direct betaalt, dan reikt de belastingdeurwaarder een kwitantie (OV607) uit voor het betaalde bedrag; hieraan zijn geen kosten verbonden. Als de belastingschuldige niet thuis is, dan wordt een afschrift van het hernieuwde bevel tot betaling achtergelaten in een gesloten envelop.

26.1. Betekening hernieuwd bevel tot betaling

Bij de betekening van het hernieuwde bevel tot betaling geeft de belastingdeurwaarder aan dat betaling direct aan hem moet plaatsvinden.

Als de belastingschuldige niet direct betaalt, dan kan de deurwaarder onmiddellijk overgaan tot de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. In de meeste gevallen betekent dit dat beslag wordt gelegd op de roerende zaken. De ontvanger kan ook beslag laten leggen op:

- de onroerende zaken van de belastingschuldige
- zaken van de belastingschuldige die derden onder zich hebben vorderingen die de belastingschuldige op derden heeft
- schepen, aandelen en effecten

26.2. Kosten betekening hernieuwd bevel tot betaling

Voor het uitbrengen en betekenen van het hernieuwde bevel tot betaling brengt de belastingdeurwaarder kosten in rekening (Kostenwet invordering rijksbelastingen, artikel 3, lid 2). Zie voor het juiste bedrag van de kosten de Tabel Vervolgingskosten van het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

26.3. Betekening hernieuwd bevel tot betaling bij niet thuis treffen

Als de belastingdeurwaarder niemand thuis aantreft aan wie hij het hernieuwde bevel tot betaling rechtsgeldig kan betekenen, dan laat hij een afschrift ervan achter in een gesloten envelop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 47). Hij doet in dat geval het (hernieuwde) bevel om binnen 2 dagen na betekening te betalen. Ook geeft hij aan wanneer hij terugkomt voor het leggen van beslag op de roerende zaken, als niet wordt betaald.

Op de termijn van 2 dagen is de Algemene termijnenwet van toepassing. De ontvanger mag het dwangbevel niet eerder ten uitvoer leggen dan na die termijn van 2 dagen, tenzij het gaat om een versnelde invordering.

26.4. Versnelde invordering na hernieuwd bevel tot betaling

Bij de betekening van een dwangbevel wordt tegelijkertijd een bevel tot betaling gedaan.

Dit bevel geeft een betalingstermijn van 2 dagen.

Bij betekening van het dwangbevel door een deurwaarder is dit 2 dagen na de betekeningsdatum.

Bij betekening van het dwangbevel door terpostbezorging is dit 2 dagen na de terpostbezorging.

Op grond van artikel 439 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering mag de tenuitvoerlegging van het dwangbevel pas plaatsvinden na het verstrijken van deze betalingstermijn.

Alleen voor de terpostbezorgde dwangbevelen geeft artikel 13, lid 5 van de Invorderingswet 1990 dan nog eens 2 extra dagen alvorens het dwangbevel tenuitvoer mag worden gelegd. Dus 4 dagen na de terpostbezorging mag er voor deze dwangbevelen pas tenuitvoerlegging plaatsvinden.

Echter als versnelde invordering op grond van artikel 15 van de Invorderingswet 1990 van toepassing is, dan gelden niet de hiervoor genoemde termijnen van 2 of 4 dagen, voordat een dwangbevel ten uitvoer wordt gelegd. Dan kan er dus direct na de betekening tenuitvoerlegging plaatsvinden.

27. Hernieuwd bevel tot betaling BDW

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht een dwangbevel - of de grosse (afschrift) van een vonnis - ten uitvoer te leggen.

De belastingdeurwaarder controleert of het onderliggende dwangbevel per post is betekend. Als dat het geval is, moet voorafgaand aan het beslag een hernieuwd bevel tot betaling worden gedaan, behalve bij versnelde invordering op grond van artikel 15, lid 1, aanhef en onderdeel c van de Invorderingswet 1990. De belastingdeurwaarder maakt het formulier hernieuwd bevel tot betaling op.

Voor betekening van een hernieuwd bevel tot betaling gelden dezelfde regels als voor het betekenen van exploiten.

Bij betekening van een hernieuwd bevel zijn er twee mogelijkheden:

- De belastingdeurwaarder treft iemand aan aan wie hij kan betekenen.
- De deurwaarder treft niemand aan en laat het hernieuwde bevel tot betaling achter in een gesloten envelop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 47).

De betekeningskosten voor het hernieuwd bevel tot betaling worden bij de belastingschuldige in rekening gebracht.

27.1. Achterlaten van een gesloten envelop

Als de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling betekent aan de belastingschuldige, dan doet hij bevel tot onmiddellijke betaling van de schuld. Als de belastingschuldige op dat bevel betaalt, geeft de belastingdeurwaarder een kwitantie af. Hij brengt hiervoor geen kosten in rekening. Als de belastingschuldige niet of niet volledig betaalt, gaat de belastingdeurwaarder over tot tenuitvoerlegging. Na beslaglegging levert hij de stukken in bij de ontvanger.

27.2. Betekenen op andere wijze

Als de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moet betekenen conform artikel 47 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, dan doet hij bevel om binnen 2 dagen te betalen. Vervolgens geeft hij aan op welke dag hij terugkomt om over te gaan tot beslaglegging. Hij laat het hernieuwde bevel achter in een gesloten envelop. Na betekening levert hij de stukken in bij de ontvanger.

28. Bescheiden uitreiken BDW

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om bepaalde bescheiden aan de belastingschuldige uit te reiken, bijvoorbeeld een brief, een beslissing of een aanslagbiljet, al dan niet met de mededeling dat tot versnelde invordering wordt overgegaan. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder ook opdragen een onderzoek in te stellen naar het feitelijke adres van de belastingschuldige.

Voordat de belastingdeurwaarder een stuk uitreikt, controleert hij de gegevens op het stuk. Daarna legt hij door betekening de uitreiking vast.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven bepaalde bescheiden aan de belastingschuldige uit te reiken. Voor het uitreiken controleert de belastingdeurwaarder de stukken op:

- de tenaamstelling
- de adressering
- de dagtekening
- een eventueel bedrag van de belastingaanslag

Na controle van de gegevens en uitreiken van het stuk, legt de belastingdeurwaarder deze uitreiking vast. Gaat het om een brief of een beslissing, dan doet hij dat in een ambtsbericht voor de ontvanger. Gaat het om een aanslagbiljet, dan doet hij dat in een akte van betekening. De betekening is kosteloos, omdat deze niet op grond van een wettelijk voorschrift plaatsvindt.

29. Beslag

- Beslag algemeen
- Beslag effecten
- Beslag effecten BDW
- Beslag luchtvaartuigen
- Beslag luchtvaartuigen BDW
- Beslag onder derden
- Beslag onder derden BDW
- Beslag onder ontvanger
- Beslag onder ontvanger BDW
- Beslag onroerende zaken
- Beslag onroerende zaken BDW
- Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990
- Beslag roerende zaken
- Beslag roerende zaken BDW
- Beslag safelokettenBDW
- Beslag schepen
- Beslag schepen BDW

29.1. Beslag algemeen

Artikel 14, lid 1 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel gebeurt op grond van de bepalingen in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

De tenuitvoerlegging is pas mogelijk na betekening van het dwangbevel aan de belastingschuldige (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 439).

Tenuitvoerlegging betekent dat beslag wordt gelegd op de vermogensbestanddelen van belastingschuldige. In het Burgerlijk Wetboek is namelijk bepaald dat een schuldenaar met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor zijn schulden.

Een dwangbevel kan op twee manieren ten uitvoer worden gelegd, namelijk:

- door beslag op vermogensbestanddelen
- door lijfswang

Als het dwangbevel is betekend door terpostbezorging met bevel tot betaling door de ontvanger, dan is tenuitvoerlegging niet direct mogelijk. Dit kan pas na betekening van een hernieuwd bevel tot betaling door de belastingdeurwaarder (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2).

Als de ontvanger op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 een vordering wil doen voor een per post betekend dwangbevel, zal hij eerst een vooraankondiging moeten doen.

De ontvanger geeft geen onnodige ruchtbaarheid aan de tenuitvoerlegging. De ontvanger en de deurwaarder moeten ook de nodige souplesse betrachten. Dus als het uit menselijk of tactisch oogpunt wenselijk is, dan kunnen zij eerst persoonlijk contact met de belastingschuldige opnemen. De formeel voorgeschreven handelwijze wordt dan doorbroken.

Beslaglegging houdt in dat de belastingdeurwaarder, namens de ontvanger, zaken van de belastingschuldige in bezit neemt. De eigendom blijft bij belastingschuldige en die mag de inbeslaggenomen zaken in het algemeen wel blijven gebruiken. Maar door het beslag is de belastingschuldige niet meer beschikkingsbevoegd over de zaken. Hij mag ze niet meer verkopen, wegschenken of verbruiken.

De eigendomsovergang gebeurt pas bij de executoriale verkoop.

Bijzonderheden bij beslaglegging:

- De ontvanger heeft voor de beslaglegging een aantal keuzemogelijkheden.
- Hij kan voor meerdere dwangbevel tegelijkertijd beslag leggen.
- De ontvanger mag op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen geen beslag leggen. Hierop bestaan uitzonderingen (zie paragraaf Beslag op roerende zaken BDW, Beslag in bijzondere situaties, Beslag op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen).
- Na beslaglegging gaat de ontvanger zo snel mogelijk tot uitwinning over.
- Na overlijden van belastingschuldige gelden aparte regels voor de beslaglegging.
- Als er bij de inbeslaggenomen zaken eigendommen van derden zijn, worden eerst zoveel mogelijk de zaken van belastingschuldige zelf uitgewonnen.
- Als de ontvanger een beschikking tot opheffing van het beslag heeft afgegeven, zijn er vaak bepaalde voorwaarden van toepassing. Een derde kan aanbieden de belastingschuld te betalen.

- De ontvanger kan geconfronteerd worden met benadeling in zijn verhaalsmogelijkheden. Bijvoorbeeld doordat belastingschuldige zijn bezittingen verkoopt wanneer hij de beslaglegging ziet aankomen.
- De ontvanger kan bij de beslaglegging te maken krijgen met een strafrechtelijk beslag.
- De ontvanger kan bij de beslaglegging te maken krijgen met ontnemingswetgeving.
- Bij grote bedrijven zal de ontvanger eerst toestemming van het ministerie moeten vragen voordat hij invorderingsmaatregelen kan nemen.
- De overdracht van de invordering aan een andere ontvanger hoeft niet te worden betekend aan belastingschuldige.

29.1.1. Keuzemogelijkheden beslag

Het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering laat toe dat de verschillende mogelijkheden van tenuitvoerlegging tegelijkertijd worden benut. Denk hierbij aan beslag op: roerende zaken, onroerende zaken, luchtvaartuigen, schepen, effecten, beslag onder derden.

Ook kan de ontvanger kiezen voor het doen van een vordering op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger beslist welke executoriale maatregelen er in een bepaald geval worden genomen.

29.1.2. Dag en tijdstip geen beslag leggen

De belastingdeurwaarder mag geen exploten uitbrengen op de volgende dagen en tijdstippen:

- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- Goede Vrijdag
- dagelijks tussen 20.00 uur en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan verlof verlenen hiervan af te wijken. Sinds de wijziging van de Invorderingswet 1990 pe 11 juli 2008 geldt het voorgaande ook voor de belasting voor personenauto's en motorrijwielen en de belasting voor zware motorrijtuigen.

Verder vermeldt de Leidraad Invordering 2008 bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen. Denk daarbij aan de (dagen rond de) jaarwisseling, de dagen tussen Kerstmis en Nieuwjaar, of soortgelijke periodes rond landelijke of regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen.

29.1.3. Beslag bij meerdere dwangbevelen

Als er meerdere dwangbevelen zijn uitgevaardigd tegen dezelfde belastingschuldige, dan moet de tenuitvoerlegging daarvan zoveel mogelijk tegelijkertijd gebeuren.

In zulke gevallen gaat de ontvanger, als hij al voor belastingschuld beslag heeft gelegd, zo snel mogelijk over tot beslaglegging voor vorderingen van derden waarvan de invordering aan hem is opgedragen.

29.1.4. Uitwinning na beslag

Wanneer het dwangbevel eenmaal ten uitvoer is gelegd door beslag, gaat de ontvanger zo snel mogelijk over tot uitwinning van de beslagen goederen.

De ontvanger kan van deze regel afwijken als de belastingschuldige een voorstel doet tot minnelijke afdoening van het beslag. De omstandigheden bepalen of de ontvanger met het voorstel akkoord kan gaan. Hierbij geldt als uitgangspunt dat een minnelijke afdoening moet passen binnen het beleid dat is geformuleerd in de Leidraad Invordering 2008.

29.1.5. Beslag na overlijden belastingschuldige

Het komt voor dat de persoon tegen wie het dwangbevel is uitgevaardigd, overlijdt vóór de tenuitvoerlegging. In dat geval wordt gewacht met de tenuitvoerlegging van het dwangbevel totdat een termijn van 3 maanden na het overlijden is verstreken (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:185 en Leidraad Invordering 2008, artikel 14.1.3). Gedurende deze termijn hebben de erfgenamen namelijk het recht van beraad en kunnen schuldeisers geen verhaal nemen op de goederen van de nalatenschap.

Deze wachttermijn geldt niet als alle erfgenamen de nalatenschap zuiver hebben aanvaard.

De kantonrechter (Rechtbank, sector kanton) kan de termijn van 3 maanden verlengen.

De ontvanger kan binnen die termijn van 3 maanden wel een vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990. Het doen van een vordering is formeel namelijk niet te beschouwen als tenuitvoerlegging van het dwangbevel, dat wil zeggen: tenuitvoerlegging op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, zoals beslaglegging (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2). Artikel 19, lid 3 van de Invorderingswet 1990 vereist voor het doen van de vordering wel een betekend dwangbevel.

Na het doen van de vordering zal de ontvanger met het innen hiervan moeten wachten tot de termijn van 3 maanden is verstreken (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:185). Als daarna wordt overgegaan tot vereffening van de nalatenschap, zal de ontvanger ook die vereffening af moeten wachten (leidraad Invordering 2008, artikel 14.1.3).

29.1.6. Uitwinning zaken van derden na beslag

Bij de invordering ten laste van de belastingschuldige, is het mogelijk om zaken van derden te executeren en uit de opbrengst de belastingschuld te voldoen (Invorderingswet 1990, artikel 21 en 22). Maar de ontvanger zal zoveel mogelijk eerst de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige zelf uitwinnen.

Als er bij de in beslag genomen zaken ook zaken zijn waar derden rechten op hebben, wint de ontvanger de zaken uit in deze volgorde:

- zaken van belastingschuldige zelf
- zaken waar anderen dan de belastingschuldige een beperkt recht op hebben
- zaken die eigendom zijn van derden

In twee situaties hoeft de ontvanger deze volgorde niet in acht te nemen:

- als op voorhand duidelijk is dat de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van derden onvermijdelijk maakt
- als het belang van de invordering zich hiertegen verzet

29.1.7. Opheffing beslag na beschikking

De ontvanger kan bij beschikking bepalen dat hij voor een openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer zal treffen. In de beschikking vermeldt hij de voorwaarden waaraan dan moet zijn voldaan (bijvoorbeeld dat een bepaald bedrag alsnog moet zijn voldaan).

Als het bedrag voldaan is en/of andere genoemde voorwaarden zijn vervuld, dan heft de ontvanger de gelegde beslagen op.

29.1.8. Opheffing beslag door derde

Als de ontvanger van een derde een bedrag krijgt aangeboden ter opheffing van het beslag, kan de ontvanger hieraan zijn medewerking verlenen. Dit kan alleen onder de volgende voorwaarden:

- Het aangeboden geldbedrag komt niet direct of indirect uit het vermogen van de belastingschuldige.
- Het aangeboden geldbedrag is aanzienlijk hoger dan de opbrengst die naar verwachting zou zijn verkregen bij een executie.
- De belangen van de Staat worden niet geschaad.

De ontvanger houdt bij zijn beslissing rekening met de gerechtvaardigde belangen van andere schuldeisers die op de betreffende zaken verhaal zoeken. Hij kan aan zijn medewerking ook nadere voorwaarden verbinden.

29.1.9. Actio Pauliana

Een schuldeiser kan zijn vordering op alle goederen van zijn schuldenaar verhalen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:276). Dit uitgangspunt kan echter

worden verstoord als de schuldenaar in de vermogenssfeer een rechtshandeling aangaat, waarvan hij weet dat de rechten van andere schuldeisers daardoor worden verkort.

Als de ontvanger door één of meer van zulke rechtshandelingen in zijn verhaalsmogelijkheden wordt benadeeld, kan hij deze vernietigen. Dit wordt de Actio Pauliana genoemd, welke naam nog aan het Romeinse recht is ontleend.

Daarvoor moet een drietal voorwaarden zijn vervuld, genoemd in artikel 3:45 e.v. van het Burgerlijk Wetboek:

- Onverplichte rechtshandeling
- Het moet gaan om een 'onverplichte rechtshandeling'. De ontvanger moet het onverplicht zijn van de handeling bewijzen.
- Benadeling
Ook moet er sprake zijn van 'benadeling van de schuldeiser': de handeling moet tot gevolg hebben dat de schuldenaar niet meer aan zijn financiële verplichtingen kan voldoen, bijvoorbeeld:
 - door verkoop tegen een niet reële prijs
 - als de schuldenaar wel een reële prijs voor een verkocht goed heeft ontvangen, maar hij dit geld inmiddels niet meer ter beschikking heeft
- Wetenschap van benadeling
Op het moment van de onverplichte rechtshandeling wist de schuldenaar, of behoorde hij te weten, dat het gevolg daarvan benadeling zou zijn van één of meer schuldeisers in hun verhaalsmogelijkheden. Bij een rechtshandeling die 'anders dan om niet' is verricht, is er een extra wetenschapsvereiste. Deze rechtshandelingen kunnen alleen wegens benadeling worden vernietigd, als ook de wederpartij wist of behoorde te weten dat de benadeling van één of meer schuldeisers het gevolg zou zijn.

Voor het invoeren van de vernietiging kan de ontvanger een buitengerechtigde verklaring tot vernietiging uitbrengen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:49). Dit gebeurt zoveel mogelijk schriftelijk. Zo nodig kan de ontvanger direct beslag leggen op de goederen die door de rechtshandeling buiten het verhaalsbereik van de ontvanger zijn gebracht. Voorwaarde is wel dat de rechtshandeling gelijktijdig buitengerechtigd wordt vernietigd. De buitengerechtigde verklaring tot vernietiging kan in het beslagexploot zelf worden opgenomen. Vervolgens moet de verklaring tot vernietiging ook worden meegedeeld aan de andere partijen die bij de rechtshandeling zijn betrokken. Dit kan door het opmaken en versturen of betekenen van een aparte verklaring, of door betekening van het beslag waarin de verklaring is opgenomen.

Bij registergoederen kan de vernietiging alleen buitengerechtigd geschieden als alle partijen in de vernietiging berusten (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:50, lid 2). In de praktijk komt hier bijna altijd een rechterlijke uitspraak aan te pas. In afwachting van deze rechterlijke uitspraak tot vernietiging is het raadzaam om alvast een conservatoir paulianabeslag te laten leggen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 737).

29.1.10. Samenloop strafrechtelijk en fiscaal beslag

De deurwaarder kan beslag leggen op een goed waarop ook een strafrechtelijk beslag ex artikel 94 van het Wetboek van Strafvordering rust (dus niet: een beslag in het kader van een ontnemingsmaatregel. In zo'n geval wordt het beslag dat de belastingdeurwaarder heeft gelegd, pas vervolg nadat het strafrechtelijke beslag is opgeheven).

Zolang niet duidelijk is wat er met het strafrechtelijke beslag gebeurt, kan het fiscale beslag blijven liggen.

29.1.11. Samenloop fiscaal beslag en ontnemingswetgeving

Met het Openbaar Ministerie is afgesproken dat de Belastingdienst de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk belemmert.

In ontnemingszaken neemt de officier van Justitie zo snel mogelijk contact op met de Belastingdienst, om tot goede afstemming te komen tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst.

Dit is anders bij zaken met beduidende effecten op het maatschappelijk verkeer: hier neemt de officier van Justitie contact op met het ministerie van Financiën. Zij bezien dan gezamenlijk welk traject onder de gegeven omstandigheden het meest efficiënt is: het ontnemingstraject of het fiscale traject.

Nu kan het voorkomen dat de Belastingdienst pas na een beslaglegging bericht krijgt van het Openbaar Ministerie dat er sprake is van een ontnemingszaak. In zo'n situatie zal de ontvanger, in samenspraak met de fraudecoördinator, eerst overleggen met de officier van Justitie over de uitwinning. Pas daarna gaat hij over tot daadwerkelijke uitwinning van de reeds in beslag genomen vermogensbestanddelen.

Als het bericht van het OM komt op het moment dat de invordering wel is gestart, maar dat nog niet tot beslaglegging is overgegaan, dan treft de ontvanger invorderingsmaatregelen met een conservatoir karakter.

Als de belangen van de Belastingdienst echter worden geschaad door opschorting van de uitwinning, dan gaat de ontvanger wel over tot uitwinning. Bijvoorbeeld:

- Als de verhaalswaarde van de in beslag genomen zaken in onevenredige mate vermindert, doordat de ontvanger niet overgaat tot de daadwerkelijke uitwinning (denk hierbij onder meer aan voorraden en personenauto's).
- Als het niet uitwinnen van de beslagen zaak leidt tot een schade-actie (door de belastingschuldige of door de medecrediteuren).

Als de verdachte/veroordeelde naast illegaal inkomen nog legaal inkomen heeft waarvoor belastingaanslagen zijn opgelegd, dan kan de ontvanger wel tot daadwerkelijke uitwinning overgaan van vermogensbestanddelen die zijn opgespoord anders dan door onderzoek van politie of Openbaar Ministerie, tenzij deze zaken ook door het Openbaar Ministerie in beslag zijn genomen.

Als aan de ontnemingszaak een vordering ten grondslag ligt die een schadevergoeding betreft voor slachtoffers of benadeelde derden, gaat de ontvanger wel over tot uitwinning van het door hem gelegde beslag. De onderliggende vordering van de ontnemingszaak betreft dan een maatregel tot schadevergoeding als bedoeld in artikel 36f, lid 1 van het Wetboek van Strafrecht, voor slachtoffers of benadeelde derden, of voor zover anderszins aan slachtoffers of benadeelde derden tegemoet wordt gekomen.

In gevallen waarin deze paragraaf niet voorziet, neemt de ontvanger of de fraudecoördinator contact op met het ministerie van Financiën:

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE 's-Gravenhage

29.1.12. Toestemming ministerie bij invordering grote ondernemingen

Als de ontvanger verwacht dat hij ingrijpende invorderingsmaatregelen moet nemen bij een bedrijf met meer dan 50 werknemers, dan moet hij toestemming vragen aan het ministerie van Financiën. Het gaat dan om maatregelen die het voortbestaan bedreigen van een onderneming of een zelfstandig uitgeoefend beroep.

De Leidraad geeft aan in welke gevallen de ontvanger toestemming moet vragen aan het ministerie. Bij invorderingsmaatregelen tegen grote ondernemingen bijvoorbeeld.

De ontvanger moet dan toestemming vragen als het duidelijk is dat derden niet onkundig zullen blijven van de beslaglegging. Die situatie kan ontstaan door het derdenbeslag (zoals genoemd in de Leidraad), maar ook op een andere manier. Zodra het de ontvanger duidelijk is dat een andere crediteur een maatregel zal nemen die het voortbestaan van het bedrijf in gevaar kan brengen, vraagt hij toestemming.

29.1.12.1. Toestemming ministerie vragen

Bij invorderingsmaatregelen tegen grote ondernemingen verzoekt de ontvanger schriftelijk om toestemming aan het ministerie:

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE 's-Gravenhage

In zijn brief vermeldt de ontvanger in ieder geval de volgende gegevens:

- een specificatie van de belastingschulden en de andere gegevens die hij onder zich heeft
- de financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- of de omstandigheden die bij het vorige opsommingsstreepje worden vermeld, aanleiding kunnen geven tot het verlenen van kwijtschelding of het treffen van een andere regeling

- alle verhaalsmogelijkheden en het resultaat van ingestelde vervolgingen of en zo ja waarom, er wordt aangenomen dat wanbetaling aan onwil is te wijten
- eventuele kennisgevingen van aansprakelijkheid en de procedures die in verband daarmee lopen
- de executiewaarde van de vermogensbestanddelen waarop verhaal mogelijk is
- of derden voor (een gedeelte van) de schuld aansprakelijk kunnen worden gesteld
- in hoeverre achterstand bestaat in de afdracht van belastingen en premies
- de overige bijzonderheden die van belang zijn

Als direct actie nodig is om de belangen van het Rijk veilig te stellen, legt de ontvanger de zaak onmiddellijk telefonisch of per fax voor aan het ministerie.

29.1.13. Executie na overdracht invordering

Als de bevoegdheid tot tenuitvoerlegging van een executoriale titel op een ander overgaat, dan kan de executie pas worden aangevangen of voortgezet na betekening van deze overgang aan de geëxecuteerde (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 431a).

Deze bepaling geldt echter niet voor de overdracht van de invordering aan een andere ontvanger.

29.2. Beslag op effecten

Effecten zijn waardepapieren en als zodanig een vermogensbestanddeel waarop een schuldeiser zich kan verhalen.

Onder effecten wordt verstaan: alle stukken die op een effectenbeurs kunnen worden verhandeld, zoals aandelen, opties, warrants en certificaten.

Er zijn verschillende soorten effecten waarvoor verschillende manieren van beslaglegging en executie gelden. Omdat er gecompliceerde overdrachtsregelingen voor effecten gelden, zijn niet alle effecten vrij overdraagbaar. Om deze reden zijn beslag op en verkoop van effecten aan eigen regels gebonden. Lidmaatschapsrechten in een vereniging worden als effecten op naam aangemerkt, mits zij voor vervreemding vatbaar zijn.

29.2.1. Soorten

Voor het beslag leggen op effecten en de executoriale verkoop van effecten moet een onderscheid gemaakt worden in:

- effecten aan toonder
- aandelen op naam in een nv of bv

- aandelen op naam die geen effecten zijn op naam in een nv of bv

Het soort effect bepaalt de wijze van beslag. Bij aandelen op naam in een nv of bv kunt u beslag leggen bij de belastingschuldige en in het geval van effecten aan toonder moet u beslag leggen onder derden.

De in beslag genomen effecten kunnen bepaalde opbrengsten opleveren. Het gaat hierbij om dividenden, rente, claims, bonussen en stockdividenden. Op deze opbrengsten kan de ontvanger ook beslag leggen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 474b). De rechtspersoon die de opbrengsten moet uitkeren, is verplicht deze opbrengsten te verantwoorden en af te dragen aan de belastingdeurwaarder.

29.2.1.1. Aan toonder

Effecten aan toonder zullen bijna altijd in opdracht van een belastingschuldige door een tussenpersoon - meestal een bankinstelling zijn aangekocht; deze bankinstelling houdt de effecten onder zich.

De ontvanger moet dan onder deze instelling ten laste van de belastingschuldige beslag onder derden leggen. De ontvanger kan kiezen om in plaats van afgifte en executie van de effecten aan toonder de effecten op een effectenbeurs te laten verkopen, gevolgd door levering en afdracht van de opbrengst.

Effecten aan toonder kunnen als roerende zaken ook door de belastingdeurwaarder worden verkocht. Als het gaat om effecten die op een beurs verhandelbaar zijn, kan de belastingdeurwaarder de effecten ook laten verkopen door een daartoe bevoegde tussenpersoon, meestal een bank.

Op verzoek van de ontvanger of de belastingschuldige kan de voorzieningenrechter bepalen dat de effecten in bepaalde gevallen toch op de beurs verkocht kunnen worden. Met name als de te verwachten opbrengst bij verkoop op de beurs groter zijn.

29.2.1.2. Aandelen op naam in nv/bv

De ontvanger geeft de deurwaarder schriftelijk opdracht tot het leggen van beslag op aandelen op naam in een nv of bv. Bij de beslaglegging wordt in het register van aandeelhouders een namens de vennootschap ondertekende en door de deurwaarder mede-ondertekende aantekening van het beslag geplaatst. Soms is het aandelenregister evenwel niet voorhanden en blijft dit achterwege.

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken te beslissen of en wanneer tot verkoop en overdracht van de aandelen kan worden overgegaan. Dit verzoek moet worden gedaan door middel van een verzoekschrift door de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

De procedure van beslissen op een verzoek om executoriale verkoop gaat als volgt:

1. Voordat de rechtbank een beslissing neemt, worden de volgende personen opgeroepen om gehoord te worden:
 - de belastingdeurwaarder

- de ontvanger
 - de belastingschuldige
 - de vennootschap
 - zonodig andere belanghebbenden
2. De griffier roept de betreffende personen op door het versturen van een aangetekende brief.
3. In de beschikking bepaalt de rechtbank onder welke voorwaarden de verkoop en de overdracht zullen plaatsvinden. Dit wordt mede bepaald door de wettelijke en statutaire bepalingen betreffende overdracht en vervreemding van de aandelen (zoals bijvoorbeeld de blokkeringsbepalingen). De rechtbank wijkt slechts af van de wettelijke en statutaire bepalingen als deze bepalingen de executoriale verkoop onmogelijk maken.
In de beschikking van de rechtbank staan de volgende zaken vermeld:
- of een executoriale verkoop plaatsvindt
 - of de aandelen worden overgedragen
 - binnen welke termijn de verkoop en de overdracht moet plaatsvinden
 - onder welke voorwaarden de verkoop en de overdracht plaatsvindt
4. Als de aandelen conform de beschikking van de rechtbank zijn verkocht, maakt de belastingdeurwaarder proces-verbaal op. De koper moet de verkoopprijs direct aan hem voldoen.
De levering van de aandelen vindt plaats door betekening van het proces-verbaal van verkoop en betekening van het afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vennootschap. De betekening verplicht de vennootschap de koper als aandeelhouder te erkennen en in te schrijven in het aandeelhoudersregister.
5. De belastingdeurwaarder tekent in het aandeelhoudersregister de dag van levering aan. Als de aantekening niet plaatsvindt, zijn de aandelen toch rechtsgeldig overgedragen aan de koper.

Ondanks het beslag op de effecten, kan de belastingschuldige de rechten die verbonden zijn aan de effecten uitoefenen tot aan de verkoop. Het gaat hier om de volgende rechten:

- stemrecht in de algemene vergadering van aandeelhouders
- recht tot deelname aan de uitgifte van nieuwe aandelen (de claim) zeggenschapsrechten uit prioriteitsaandelen
- de bevoegdheid van de aandeelhouder om te kiezen tussen een dividend in aandelen of een dividend in contanten de omzetting van een obligatie in aandelen

De belastingdeurwaarder of de bewaarder is verplicht een bewijsstuk af te geven en alles te doen wat nodig is om de belastingschuldige de mogelijkheid te bieden om van zijn rechten gebruik te maken. Zo kan van de belastingdeurwaarder of bewaarder worden verlangd dat hij aan de vennootschap meedeelt dat de belastingschuldige houder is van een bepaald aandeel.

Als gevaar bestaat dat activa van de nv of bv worden verduisterd, moet conservatoir beslag worden gelegd op de activa van die nv of bv. Anders bestaat het gevaar dat de in beslag genomen aandelen waardeloos worden.

29.2.1.3. Aandelen naam, geen nv/bv

Effecten op naam die geen aandelen in een nv of bv zijn, worden zo mogelijk op dezelfde wijze verkocht als aandelen op naam in een nv of bv. Het gaat bijvoorbeeld om een overdraagbaar lidmaatschap in een flat- of andere corporatie, aandelen in een cv en aandelen in een maatschap op aandelen.

29.3. Beslag op effecten BDW

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger opdracht krijgen om executoriaal beslag te leggen op effecten. Ook kan de belastingdeurwaarder van de ontvanger en via de Rijksadvocaat, opdracht krijgen om conservatoir beslag te leggen op effecten. Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlot van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlot alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

De beslagopdracht wordt voorzien van een schriftelijke toelichting met de gegevens over de effecten en de bijbehorende dwangbevelen of het verlot van de voorzieningenrechter.

Iedere soort effecten kent zijn eigen regeling voor beslaglegging.

De belastingdeurwaarder kan beslag leggen op:

- rechten aan toonder of order
- aandelen op naam in een nv of bv
- aandelen op naam die geen_aandelen in een nv of bv zijn
- effecten op naam die geen aandelen zijn
- lidmaatschapsrechten in verenigingen
- effecten met een notering aan de effectenbeurs
- het aandeel van een belastingschuldige in een verzameldepot
- de vordering tot afgifte van effecten die belastingschuldige heeft op het effectenbewaarbedrijf
- effecten bij het Centrum voor Fondsenadministratie-regeling

Als de inbeslaggenomen effecten opbrengsten met zich meebrengen, zoals dividenden en rente, is degene die de opbrengsten moet uitkeren verplicht deze opbrengsten te verantwoorden bij de belastingdeurwaarder die het beslag legde en ze aan hem af te dragen.

De belastingdeurwaarder heeft soms wel en soms geen bemoeienis met de executoriale verkoop van effecten. Dit wordt per geval aangegeven.

29.3.1. Beslag op rechten aan toonder of order

Rechten aan toonder of order zijn belichaamd (vormgegeven) in een waardepapier.

Iedereen die het toonderpapier aan de belastingschuldige kan tonen, kan een recht aan toonder geldend maken. Een recht aan toonder wordt geleverd door de verkrijger het toonderpapier te overhandigen.

Ook een recht aan order wordt geleverd door de verkrijger het papier te overhandigen. Daarnaast is voor levering van een recht aan order endossement vereist. Dus alleen degene aan wie het papier is geëndosseerd, kan een recht aan order geldend maken.

Rechten aan toonder of order zijn niet alleen effecten, maar bijvoorbeeld ook contant geld, cheques en cognossementen.

Afhankelijk van de omstandigheden kan de belastingdeurwaarder overgaan tot een executoriaal beslag op rechten aan toonder of order door een executoriaal beslag op roerende zaken, of door een executoriaal beslag onder derden.

Afhankelijk van de omstandigheden kan de belastingdeurwaarder overgaan tot een conservatoir beslag op rechten aan toonder of order door een conservatoir beslag op roerende zaken of een conservatoir beslag onder derden.

Als het beslag op rechten of toonder moet worden uitgewonnen houdt de belastingdeurwaarder een executieverkoop van rechten aan toonder of order.

Voor het leveren van rechten aan order na de executieverkoop is endossement vereist.

29.3.1.1. Executoriaal beslag roerende zaken

Als de belastingdeurwaarder bij de belastingschuldige waardepapieren aantreft houdende rechten aan toonder of order, legt hij beslag door een executoriaal beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het proces-verbaal van beslag.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeebewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats ten name van de ontvanger, onder vermelding van het beslag en van de belastingschuldige. De ontvanger en de

belastingsschuldige kunnen in onderling overleg afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

29.3.1.2. Executoriaal beslag onder derden

Als waardepapieren houdende rechten aan toonder of order zich bij een ander dan de belastingsschuldige bevinden, legt de belastingdeurwaarder beslag door een executoriaal beslag onder derden.

29.3.1.3. Conservatoir beslag roerende zaken

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlot van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlot alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig moeten worden gesteld.

Als de belastingdeurwaarder bij de belastingsschuldige waardepapieren houdende rechten aan toonder of order aantreft, legt hij beslag door een conservatoir beslag op roerende zaken.

29.3.1.4. Conservatoir beslag onder derden

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlot van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlot alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

Als waardepapieren houdende rechten aan toonder of order zich bij een ander dan belastingsschuldige bevinden, legt de belastingdeurwaarder beslag door een conservatoir beslag onder derden.

29.3.1.5. Executieverkoop van rechten aan toonder of order

De belastingdeurwaarder houdt een executieverkoop van rechten aan toonder of order volgens de regels voor executieverkoop op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Bij de aankondiging van de executieverkoop vermeldt de belastingdeurwaarder op de aanplakbiljetten:

- de naam tegen wie het recht bestaat
- het bedrag van de vordering waaruit het recht bestaat
- de renten die bij het recht zijn bepaald

Voor uitwinning van goederen in een conservatoir beslag moet dit beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend. Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.3.2. Recht aan order leveren na executieverkoop

Om een recht aan order na de executieverkoop te leveren, moet de belastingdeurwaarder het papier aan de verkrijger overhandigen. Bovendien is endossement vereist. Boven de verklaring van endossement schrijft de

belastingdeurwaarder: 'Ter executie'. Uit die woorden blijkt dan uit hoofde waarvan de overdracht van het recht heeft plaatsgevonden.

Endosseren is het overdragen van een recht aan order. Dit gebeurt door op de achterzijde van het orderpapier een verklaring van overdracht te schrijven. Deze verklaring kan aldus luiden: 'voor mij aan de heer X of order'. Hierna volgt de handtekening en de naam van de overdragende partij. Door deze verklaring wordt het recht overgedragen aan de heer X of degene die hem vervangt. Dit houdt in dat meneer X het recht op zijn beurt ook weer kan overdragen.

29.3.3. Aandelen op naam in nv of bv

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven tot het leggen van executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de belastingdeurwaarder beslag legt op aandelen op naam in een nv, moet hij deze in bewaring geven.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Na verlof van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als het beslag op aandelen op naam in een nv of bv uitgewonnen moet worden, houdt de belastingdeurwaarder een executoriale verkoop.

29.3.3.1. Aandelen op naam in nv

Een aandeel op naam in een nv is een recht op deelname in het vermogen van een nv. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld en wordt aandeelhouder genoemd.

Een nv mag aandelen uitgeven. Bij het uitbrengen van het beslagexploot vraagt de belastingdeurwaarder de vennootschap of zij voor de inbeslaggenomen aandelen aandeelbewijzen heeft uitgegeven. De vennootschap is verplicht de belastingdeurwaarder hierover inlichtingen te verstrekken. Als zij dit niet doet, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen. De belastingdeurwaarder neemt de aandeelbewijzen zo mogelijk onder zich en geeft ze in bewaring.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap van de inbeslagneming
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft aantal, nummers en nominaal bedrag van de aandelen in het beslagexploot. De belastingdeurwaarder laat aan de vennootschap afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de vennootschap ondertekenen. De vennootschap en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hieraan medewerking verlenen. Als de vennootschap geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de inbeslaggenomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het beslagexploot.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, deelt de vennootschap dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mee. In deze mededeling moet de vennootschap naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

29.3.3.2. Aandelen op naam in nv in bewaring geven

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op aandelen op naam in een nv, moet de belastingschuldige zorgen dat de belastingdeurwaarder in bezit komt van de aandeelbewijzen en de eventueel daarbij behorende stukken, zoals dividendbewijzen. Als daarvoor de medewerking van een derde nodig is, is die derde verplicht mee te werken, tegen vergoeding van zijn kosten. Als de derde geen medewerking verleent, kan hij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor beslag is gelegd.

De aandelen die de belastingdeurwaarder in bezit krijgt, moet hij in bewaring geven bij een bank of effectenbewaarbedrijf. De bewaring geschiedt onder de naam van de belastingdeurwaarder, met vermelding van het beslag, de ontvanger waarvoor hij het beslag gelegd heeft en de naam van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder moet de belastingschuldige direct schriftelijk mededelen dat hij de aandelen in bewaring heeft gegeven.

29.3.3.3. Aandelen op naam in bv

Een aandeel op naam in een bv is een recht op deelname in het vermogen van een bv. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld

en wordt aandeelhouder genoemd. Een bv mag geen aandeelbewijzen uitgeven.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap van de inbeslagneming
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft aantal, nummers en nominale waarde van de aandelen in het beslagexploot. De belastingdeurwaarder laat aan de vennootschap afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de vennootschap ondertekenen. De vennootschap en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hieraan medewerking verlenen. Als de vennootschap geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de inbeslaggenomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, deelt de vennootschap dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mee. In deze mededeling moet de vennootschap naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

29.3.3.4. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld

moeten worden. Dit verlot en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingsschuldige.

De belastingdeurwaarder stelt zelf een exploit op voor conservatoir beslag op aandelen op naam in een nv of bv. In dit exploit vermeldt de belastingdeurwaarder op straffe van nietigheid:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlot voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als een executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, geldt bovendien dat de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding aan de vennootschap moet betekenen.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk aan de vennootschap zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

29.3.3.5. Executoriale verkoop

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op aandelen op naam in een nv of bv, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze aandelen executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:

- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingsschuldige
- de vennootschap
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van de aandelen maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om de aandelen aan de koper te kunnen leveren moet de belastingdeurwaarder de volgende handelingen verrichten:

- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vennootschap.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vennootschap.

Voor uitwinning van goederen in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend. Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.3.4. Geen aandelen in nv of bv

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft tot het leggen van executoriaal beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of een bv, kan het gaan om beslag op de volgende aandelen:

- aandelen op naam in verenigingen
- aandelen op naam in coöperaties
- aandelen op naam in commanditaire vennootschappen
- aandelen in een maatschap op aandelen

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlop van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlop alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlop van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of een bv.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv.

29.3.4.1. Executoriaal beslag

Een aandeel op naam dat geen aandeel is in een nv of een bv, is een recht op deelname in het vermogen. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld en wordt aandeelhouder genoemd.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de aandelen zo nauwkeurig mogelijk in het beslagexploot. Hij vermeldt onder meer het aantal en de nummers van de aandelen.

De belastingdeurwaarder laat aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen ondertekenen. De vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de inbeslaggenomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, moet de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder meedelen. In

deze mededeling moet de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen de naam en de woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

29.3.4.2. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder stelt zelf een exploit op voor conservatoir beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv. In het exploit vermeldt de belastingdeurwaarder:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, geldt bovendien: de belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding betekenen aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap en maatschap op aandelen.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk zijn meegedeeld aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap en maatschap op aandelen. De ontvanger kan deze mededeling doen.

29.3.4.3. Verkoop aandelen

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze aandelen executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:

- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van de aandelen op naam van de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om de aandelen aan de koper te kunnen leveren moet de belastingdeurwaarder de volgende handelingen verrichten:

- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend. Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.3.5. Effecten op naam die geen aandelen zijn

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft tot het leggen van executoriaal beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn, kan het gaan om beslag op de volgende effecten:

- lidmaatschapsrechten in flatcoöperaties

- certificaten
- participaties op naam

Al deze effecten belichamen rechten. De rechten zijn afhankelijk van de voorwaarden waaronder de effecten zijn uitgegeven.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlot van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlot alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlot van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn.

29.3.5.1. Executoriaal beslag

Effecten op naam die geen aandelen zijn, kunnen bijvoorbeeld lidmaatschapsrechten zijn in flatcoöperaties, certificaten of participaties op naam. De gerechtigde is degene op wiens naam het effect is gesteld.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het exploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de flatcoöperatie of uitgever van de certificaten of participaties op naam
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de effecten zo nauwkeurig mogelijk in het beslagexploot. Hij vermeldt onder meer het aantal en de nummers van de effecten.

De belastingdeurwaarder laat aan de flatcoöperatie of aan de uitgever van de certificaten of participaties op naam afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het effectenhoudersregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de flatcoöperatie of namens de uitgever van de certificaten of participaties op naam ondertekenen. De flatcoöperatie, de uitgever van de certificaten of participaties op naam en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van effectenhouders zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de flatcoöperatie of de uitgever van certificaten of participaties op naam geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan die worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- het aantal en zo mogelijk de nummers van de inbeslaggenomen effecten

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de effecten zijn gevestigd, moet de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mededelen. In deze mededeling moet de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam, de naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

29.3.5.2. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt een exploot voor conservatoir beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn. In dit exploot vermeldt hij op straffe van nietigheid:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de flatcoöperaties of aan de uitgever van de certificaten of participaties op naam
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als executoriaal beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, moet de belastingdeurwaarder bovendien binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding betekenen.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

29.3.5.3. Verkoop effecten

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op effecten op naam die geen aandelen zijn, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze effecten executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:

- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. De rechtbank kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn plaats zal vinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na de verkoop maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier. Om de effecten op naam die geen aandelen zijn aan de koper te kunnen leveren, handelt de belastingdeurwaarder als volgt:

- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn aan de flatcoöperaties of de uitgever van de certificaten of participaties op naam.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend. Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is

geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.3.6. Lidmaatschapsrecht vereniging

De belastingdeurwaarder kan alleen beslag leggen op lidmaatschapsrechten in verenigingen als deze voor vervreemding vatbaar zijn.

Als de ontvanger een executoriale titel heeft en de lidmaatschapsrechten zijn voor vervreemding vatbaar, dan legt de belastingdeurwaarder executoriaal beslag op die rechten.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van lidmaatschapsrechten in verenigingen.

29.3.6.1. Executoriaal beslag

Een lidmaatschapsrecht in een vereniging kan recht geven op financiële voordelen. De gerechtigde is degene op wiens naam het lidmaatschaprecht in vereniging is gesteld.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het exploit:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de lidmaatschapsrechten in vereniging zo nauwkeurig mogelijk. De belastingdeurwaarder laat aan de vereniging afschriften achter van het beslagexploit en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het lidmaatschapsregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de vereniging ondertekenen. Iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van lidmaatschap zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de registerhouder van de vereniging geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan de vereniging worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger

- het aantal en zo mogelijk de nummers van de inbeslaggenomen lidmaatschapsrechten

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de lidmaatschapsrechten zijn gevestigd, moet de vereniging dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mededelen. In deze mededeling moet de vereniging naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

29.3.6.2. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt een exploit op voor conservatoir beslag op lidmaatschapsrechten in verenigingen. In het exploit vermeldt de belastingdeurwaarder op straffe van nietigheid:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op lidmaatschapsrechten op dezelfde wijze als executoriaal beslag op lidmaatschapsrechten in verenigingen.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, moet de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding aan de vereniging betekenen.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk aan de vereniging zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

29.3.6.3. Verkoop lidmaatschapsrecht

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op lidmaatschapsrechten in verenigingen, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze rechten executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:

- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de vereniging
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van een lidmaatschapsrecht in een vereniging maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om een lidmaatschapsrecht in een vereniging aan de koper te kunnen leveren, verricht de belastingdeurwaarder de volgende handelingen:

- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan vereniging.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vereniging.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend. Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.3.7. Effecten met notering op effectenbeurs

Op de effectenbeurs worden allerlei stukken verhandeld die een economische waarde vertegenwoordigen. Meestal gaat het om aandelen in nv's en om obligaties.

De belastingdeurwaarder legt beslag op toonderstukken die op de beurs zijn genoteerd door een beslag op roerende zaken of door een beslag onder derden.

De meeste effecten met een notering aan de effectenbeurs worden op grond van de Wet Giraal Effectenverkeer geregistreerd met een systeem van giraal effectenverkeer. Wie zijn bank opdracht geeft om effecten te kopen of verkopen, krijgt van de bank een soort dagafschrift van de toename of afname van zijn effectenbezit. Op de rechten die de belastingschuldige op deze effecten heeft, legt de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag onder de bank die de effecten voor de belastingschuldige houdt.

Sommige effecten vallen nog onder de 'VABEF-regeling'. Op de rechten die de belastingschuldige op deze effecten heeft, legt de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag onder het effectenbewaarbedrijf.

Verder kan de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag leggen op effecten onder de CF-regeling.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlof van de rechter legt de belastingdeurwaarder - afhankelijk van de hier genoemde omstandigheden - conservatoir derdenbeslag op effecten conform de Wet Giraal Effectenverkeer.

De belastingdeurwaarder kan ook conservatoir derdenbeslag op effecten leggen onder een effectenbewaarbedrijf.

Tot slot kan de belastingdeurwaarder conservatoir derdenbeslag op effecten leggen onder de CF-regeling.

De belastingdeurwaarder heeft geen bemoeienis met de executoriale verkoop van deze effecten, omdat deze plaatsvindt via de effectenbeurs.

29.3.7.1. Derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer

Het Nederlands Centraal Instituut voor Giraal Effectenverkeer BV (Necigef) is toezichthouder op het giraal effectenverkeer, zoals neergelegd in de Wet Giraal Effectenverkeer. Het instituut treedt naar buiten onder de naam Euroclear Netherlands (hierna te noemen Euroclear).

Euroclear houdt girodepots. In een girodepot bevinden zich effecten van een bepaalde soort die onder Euroclear berusten of voor Euroclear worden bewaard.

Bij Euroclear zijn instellingen aangesloten, meestal banken, die werk maken van (girale) effectenhandel voor cliënten. Deze banken houden verzameldepots. In een verzameldepot bevinden zich effecten van een

bepaalde soort die onder de bank berusten of voor de bank worden bewaard in het girodepot van Euroclear. De bank heeft een aandeel in het girodepot van Euroclear.

Wie effecten koopt via een bank verkrijgt daarmee niet de effecten zelf, maar een aandeel in één of meer verzameldepots die de bank houdt.

De belastingdeurwaarder legt beslag op het aandeel van een belastingschuldige in een verzameldepot door derdenbeslag onder de bank die dit aandeel voor de belastingschuldige houdt. Gewoonlijk legt de belastingdeurwaarder een derdenbeslag op alles wat de derdenbeslagene aan de belastingschuldige verschuldigd is of wordt. Onder deze omschrijving valt ook het aandeel van een belastingschuldige in ieder verzameldepot dat de instelling bij het Euroclear houdt.

Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:

- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als die bekend zijn)
- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdenbeslagene houdt, zoals bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer
- effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

29.3.7.2. Conservatoir derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir beslag onder derden op effecten waarop de Wet giraal effectenverkeer van toepassing is.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal beslag onder derden op effecten waarop de Wet Giraal Effectenverkeer van toepassing is.

29.3.8. Derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf

De regeling Vereenvoudigde Administratie en Bewaring van Effecten (VABEF) is een voorloper van het giraal effectenverkeer volgens de Wet Giraal Effectenverkeer. Op grond van de VABEF-regeling bestaat er een Stichting Administratiekantoor VABEF. Deze stichting is enig aandeelhoudster van een aantal effectenbewaarbedrijven. Effecten van klanten van banken kunnen zijn ondergebracht bij effectenbewaarbedrijven. Het effectenbewaarbedrijf is eigenaar van de effecten. Wie effecten heeft ondergebracht bij een effectenbewaarbedrijf, kan alleen een vordering doen voor de afgifte van effecten van dezelfde soort en dezelfde nominale waarde als hij heeft overgedragen.

De VABEF-regeling is alleen nog van belang voor effecten die niet passen in het systeem voor giraal effectenverkeer. Een voorbeeld is de premieobligatie, een obligatie met een bepaald nummer waar prijzen op kunnen vallen.

Een derdenbeslag op de vordering van de belastingschuldige op het effectenbewaarbedrijf tot afgifte van effecten, moet de belastingdeurwaarder niet onder de bank leggen maar onder het effectenbewaarbedrijf. De effectenbewaarbedrijven zijn:

- Fortis GBN Effectenbewaarbedrijf nv
- Effectenbewaarbedrijf ING Bank nv
- ABN AMRO Effectenbewaarbedrijf nv
- nv Effectenbewaarbedrijf van de Hollandsche Bank-Unie

29.3.9. Conservatoir derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir derdenbeslag onder het effectenbewaarbedrijf.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal derdenbeslag onder een effectenbewaarbedrijf.

29.3.9.1. CF-regeling derdenbeslag

Onder de CF-regeling (CF: Centrum voor Fondsenadministratie) kan de toonder van toonderpapier baten uit zijn effecten incasseren. Het toonderpapier bij de CF-regeling bestaat uit:

- een aandeelbewijs en een dividendblad
- een obligatiebewijs en rentecoupons

Het aandeelbewijs of obligatiebewijs berust bij een bank die is aangesloten bij de nv Centrum voor Fondsenadministratie. Dit Centrum voor Fondsenadministratie incasseert de dividenden centraal voor alle aandelen en obligaties die bij de aangesloten banken zijn geregistreerd. Daarna worden de dividenden verdeeld over de banken, die ze op hun beurt weer uitkeren aan de cliënten. De belastingdeurwaarder legt beslag op de CF-stukken en op de dividenden en renten door het leggen van een derdenbeslag onder de bank.

Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:

- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als deze bekend zijn)

- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdenbeslagene houdt, zoals bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer
- effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

29.3.9.2. CF-regeling conservatoir derdenbeslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlov van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlov alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verlov en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir derdenbeslag op effecten die onder de CF-regeling vallen.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal derdenbeslag op effecten onder de CF-regeling.

29.4. Beslag op luchtvaartuigen

Een bijzondere vorm van beslag is het beslag op luchtvaartuigen. Luchtvaartuigen zijn toestellen die in de lucht kunnen worden gehouden door krachten die de lucht daarop uitoefent. Luchtkussenvoertuigen vallen hier niet onder.

Voor de wijze van beslag leggen op luchtvaartuigen moet onderscheid gemaakt worden tussen:

- geregistreerde luchtvaartuigen
- niet geregistreerde luchtvaartuigen

Voor luchtvaartuigen bestaan drie soorten registers:

- het register voor Nederlandse luchtvaartuigen
- het openbaar register
- het verdragsregister

Executoriale verkoop van luchtvaartuigen gebeurt door een rechter-commissaris die is benoemd door de rechtbank.

29.4.1. Soorten registers voor luchtvaartuigen

Voor luchtvaartuigen bestaan drie soorten registers:

- Het register voor Nederlandse luchtvaartuigen: dit wordt bijgehouden door het Kadaster te Rotterdam (zie Kadasterwet, artikel 1b en 3.1e).
- Het openbaar register: inschrijving is alleen mogelijk voor luchtvaartuigen met een startgewicht hoger dan 1000 kilogram. Dit register bevat gegevens (Kadasterwet, artikel 92) van de eigenaar en andere rechthebbenden, zoals de hypotheekhouder.

- Het verdragsregister: dit wordt bijgehouden door elke staat die lid is van het verdrag voor de internationale erkenning (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:1300-1302) van rechten op luchtvaartuigen. Als een luchtvaartuig in een verdragsstaat is geregistreerd, moet de ontvanger dezelfde regels toepassen als bij een in Nederland geregistreerd luchtvaartuig.

Een luchtvaartuig dat in het register is opgenomen, kan alleen in Nederland in het Kadaster worden ingeschreven.

29.4.2. Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen

Voor de beslaglegging op luchtvaartuigen die zijn geregistreerd gelden bijzondere bepalingen. Alleen bij overwaarde is beslaglegging wenselijk. Een openbare verkoop zal namelijk niet plaatsvinden als schuldeisers met een hogere rangorde dan de Belastingdienst (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:279 en Burgerlijk Wetboek, artikel 21) niet kunnen worden voldaan (dit in afwijking van een beslag op onroerende zaken).

De ontvanger moet dus - voordat hij beslag laat leggen - nagaan of er een te verwachten overwaarde is. Dat gebeurt mede door taxatie, waarbij de ontvanger ook nagaat hoe hoog de eventuele hypotheekschuld is.

De ontvanger moet schriftelijk opdracht geven aan de belastingdeurwaarder tot het leggen van beslag. Hier moet een bevel tot betaling aan vooraf gaan. Het bevel houdt in dat de belastingschuld binnen 24 uur (Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering, artikel 584b, lid 1) moet zijn betaald. Dit geldt niet als de ontvanger versnelde invordering (Invorderingswet, artikel 10/15) toepast.

29.4.3. Executoriale verkoop geregistreerde luchtvaartuigen

Nadat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van inbeslagneming (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584c en d) in het Kadaster heeft ingeschreven, zal de ontvanger het afschrift van het proces-verbaal van inbeslagneming indienen bij de griffie van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het luchtvaartuig zich bevindt. Ook dient de ontvanger een uittreksel van inschrijving van het luchtvaartuig in.

De ontvanger verzoekt de rechtbank een rechter-commissaris te benoemen en een plaats, datum en tijdstip vast te stellen voor de openbare verkoop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584f). Naast een datum van verkoop bepaalt de rechtbank een datum (niet meer dan 4 weken vóór de dag van verkoop) waarop de schuldeisers hun vordering op het luchtvaartuig moeten indienen. Na sluiting van deze datum stelt de rechtbank een lijst op van ingediende vorderingen. Uit deze lijst blijkt ook of de openbare verkoop zal worden voortgezet.

De rechter-commissaris leidt de openbare verkoop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584m lid 2). De verkoop vindt plaats bij opbod en afmijning. Als toewijzing niet plaatsvindt, zijn de gemaakte executiekosten voor rekening van de Belastingdienst.

29.4.4. Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen

Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen en de executie hiervan verloopt op dezelfde manier als bij roerende zaken.

29.5. Beslag op luchtvaartuigen leggen BDW

De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger schriftelijk opdracht tot het leggen van beslag op een luchtvaartuig. Dit luchtvaartuig is geregistreerd of niet geregistreerd.

Op een luchtvaartuig kan ook conservatoir beslag worden gelegd.

De belastingdeurwaarder moet de nodige maatregelen nemen om het vertrek van het luchtvaartuig te beletten.

De belastingdeurwaarder maakt tenminste 6 weken voor de dag van verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig de verkoopdatum openbaar in Den Haag. Het Verdrag van Genève regelt de executie van een geregistreerd luchtvaartuig.

29.5.1. Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen

De belastingdeurwaarder krijgt een schriftelijke opdracht van de ontvanger tot het leggen van beslag op een geregistreerd luchtvaartuig. Hier moet een bevel tot betaling aan vooraf gaan. Het bevel houdt in dat de belastingschuld binnen 24 uur betaald moet zijn. Dit geldt niet als versnelde invordering wordt toegepast.

De belastingdeurwaarder legt beslag op de plaats waar het luchtvaartuig zich bevindt. De belastingdeurwaarder meldt zich bij de bevoegde autoriteit. Hij maakt een proces-verbaal van beslag op.

Als de belastingdeurwaarder zich laat bijstaan door een of twee getuigen, dan vermeldt hij naam en woonplaats van de getuigen in het proces-verbaal van beslag. Deze getuigen moeten het proces-verbaal ook ondertekenen.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het proces-verbaal:

- naam en woonplaats van de ontvanger
- naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- een opgave van de belastingvordering waarvoor het beslag wordt gelegd
- de kentekenen van het luchtvaartuig en een korte aanduiding van de inhoud van het bewijs van inschrijving. Als dit bewijs op navraag van de belastingdeurwaarder niet wordt getoond, moet dit in het proces-verbaal worden vermeld.
- het adres van de dienst zoals bedoeld in artikel III, lid 1 van het Verdrag van Genève. Dit adres staat vermeld op het bewijs van inschrijving dat in het luchtvaartuig aanwezig moet zijn.
- een woonplaatskeuze ten kantore van de belastingdeurwaarder die het beslag legt en desgewenst in Nederland ten kantore van de Rijksadvocaat

- dagtekening
- voornaam, naam en woonplaats van de belastingdeurwaarder
- naam en woonplaats van de getuigen
- een omschrijving van het luchtvaartuig
- naam en hoedanigheid van degene aan wie het proces-verbaal is betekend
- de plaats waar de betekening heeft plaatsgevonden
- een opgave van de kosten

De belastingdeurwaarder moet dit proces-verbaal inschrijven in het register van teboekstelling van Nederlandse luchtvaartuigen, bijgehouden door de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers te Rotterdam. Deze inschrijving is niet gebonden aan een termijn.

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op een buitenlands luchtvaartuig dat in een verdragsregister staat geregistreerd, verstuurt hij aangetekend en per luchtpost een gewaarmerkt afschrift van het proces-verbaal van beslag aan:

- de instantie waar het verdragsregister wordt bewaard
- de bewaarder van het nationaliteitsregister

De naam, adres- en woonplaatsgegevens van degene aan wie afschriften van het proces-verbaal van beslag moeten worden gezonden, zijn vermeld op het bewijs van inschrijving. Dit bewijs van inschrijving moet worden meegevoerd in elk luchtvaartuig van een Verdragsluitende Staat dat wordt gebruikt in de internationale luchtvaart.

De belastingdeurwaarder moet het proces-verbaal van beslag binnen 3 dagen na het leggen van beslag betekenen aan de belastingschuldige, op straffe van nietigheid.

De belastingdeurwaarder is gerechtigd om het in beslag genomen luchtvaartuig in gerechtelijke bewaring te geven.

29.5.2. Vertrek beletten

De belastingdeurwaarder is gerechtigd om een in beslag genomen luchtvaartuig of onderdeel daarvan in gerechtelijke bewaring te geven.

De belastingdeurwaarder maakt van de inbewaringgeving een afzonderlijk proces-verbaal op. Dit proces-verbaal moet binnen 3 dagen aan de belastingschuldige en aan de bewaarder worden betekend.

29.5.3. Aankondiging verkoop

Ten minste 6 weken voor de dag van verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig, maakt de belastingdeurwaarder de verkoopdatum openbaar in

Den Haag. Hij publiceert de dag van verkoop in twee veel gelezen dagbladen in Den Haag en in de Staatscourant.

In de advertentie vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:

- voornaam, naam en kantooradres van de executant
- een korte vermelding van de titel uit kracht waarvan de belastingdeurwaarder het beslag heeft gelegd
- de belastingvordering waarvoor het beslag is gelegd
- de woonplaats die de belastingdeurwaarder in het beslag gekozen heeft de veilingvoorwaarden die de belastingdeurwaarder heeft vastgesteld
- de beschikkingen die de rechtbank heeft gegeven op grond van artikel 584f, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De belastingdeurwaarder maakt de verkoop van het luchtvaartuig dat in een verdragsregister te boek staat, ook openbaar op de plaats waar het nationaliteitsregister is gevestigd waarin het luchtvaartuig is ingeschreven.

De belastingdeurwaarder moet de voorgenomen verkoop 6 weken van tevoren bekendmaken aan degenen die in de registratie voor luchtvaartuigen als beperktgerechtigde of beslaglegger staan vermeld.

De belastingdeurwaarder doet dit per aangetekende brief. De brief moet bij voorkeur per luchtpost worden verstuurd naar de woonplaatsen zoals vermeld in de registratie voor luchtvaartuigen of in het verdragsregister.

De belastingdeurwaarder vermeldt in deze brief de volgende gegevens:

- voornaam, naam en kantooradres van de executant
- een korte vermelding van de titel uit kracht waarvan de belastingdeurwaarder het beslag heeft gelegd
- de belastingvordering waarvoor het beslag is gelegd
- de woonplaats die de belastingdeurwaarder in het beslag gekozen heeft
- de veilingvoorwaarden die de belastingdeurwaarder heeft vastgesteld
- de beschikkingen die de rechtbank heeft gegeven op grond van artikel 584f, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

29.5.4. Executoriale verkoop

Het verdrag van Genève regelt de executie van een geregistreerd luchtvaartuig. Dit gebeurt met inachtneming van de regels die in Nederland van toepassing zijn. De ontvanger doet alle voorbereidende werkzaamheden. De rechtbank kan op verzoek van de executant éénmaal een nieuwe datum vaststellen waarop de verkoop zal worden gehouden. Als voor het tijdstip van verkoop tegenspraak is gedaan ingevolge artikel 584k, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, verdaagt de rechter-commissaris de verkoop. Bij vaststelling van deze datum gelden de termijnen gesteld in artikel 584h en 584f van het Wetboek van Burgerlijke

Rechtsvordering. De belastingdeurwaarder moet dan opnieuw zorgen voor aankondiging van de verkoop.

De verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig wordt geleid door de rechter-commissaris. De belastingdeurwaarder heeft hierbij geen taken.

29.5.5. Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen

Als een luchtvaartuig niet is opgenomen in het Nederlandse luchtvaartregister of in een parallelregister van een land aangesloten bij het verdrag van Genève, moet de belastingdeurwaarder beslagleggen op het niet-geregistreerde luchtvaartuig en dit executeren volgens de regels bij beslag op roerende zaken.

29.5.6. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verloop van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verloop alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Dit verloop en het verzoekschrift waarop het verloop is gegeven betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het proces-verbaal van beslag.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op luchtvaartuigen op dezelfde manier als een executoriaal beslag op luchtvaartuigen.

De belastingdeurwaarder kan geen conservatoir beslag leggen op:

- luchtvaartuigen die uitsluitend zijn bestemd voor de dienst van een vreemde Staat, inclusief postvervoer (maar exclusief handelsvervoer)
- (reserve-)luchtvaartuigen die daadwerkelijk in dienst zijn op een geregelde luchtlijn van openbaar vervoer
- elk ander luchtvaartuig voor het vervoer van personen of zaken tegen betaling dat klaar staat om te vertrekken

29.6. Beslag onder derden

Beslag onder derden is een vorm van executoriaal beslag dat de ontvanger onder een derde kan leggen als de belastingschuldige op die derde een vordering heeft of krijgt. Ook als de belastingschuldige roerende zaken heeft die zich bij een derde bevinden, kan de ontvanger beslag onder derden leggen.

Voordat de ontvanger beslag onder derden laat leggen, moet hij enkele uitgangspunten in acht nemen. Voor enkele specifieke situaties gelden aparte regels.

Voordat de ontvanger beslag onder derden laat leggen, verzamelt hij gegevens om na te gaan of dit beslag mogelijk en doeltreffend is. Als deze afweging positief uitvalt, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht tot het leggen van beslag onder de derde.

Als het beslag onder derden is gelegd, zal de derde wel of geen verklaring afleggen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 476a). Als de derde een verklaring aflegt, moet de ontvanger daar vervolgens op reageren door de verklaring te accepteren of te verwerpen. Als de derde geen verklaring aflegt, laat de ontvanger de derde dagvaarden door de Rijksadvocaat.

Als de ontvanger de verklaring van de derde accepteert, zal de derde geld of zaken moeten afdragen aan de ontvanger.

Het kan nodig zijn dat de ontvanger het beslag onder derden opheft.

Naast executoriaal beslag onder derden kan de ontvanger conservatoir leggen.

29.6.1. Beslag op vorderingen/zaken

De ontvanger kan beslag onder derden leggen op:

- vorderingen die de belastingschuldige op de derde heeft
- toekomstige vorderingen, dat wil zeggen in de toekomst opvallende vorderingen, op voorwaarde dat de grondslag daarvan ligt in een rechtsverhouding tussen de belastingschuldige en de derde die op het moment van het beslag al bestaat
- een vordering tot levering van een zaak
- roerende zaken van de belastingschuldige, niet zijnde registergoederen die onder een derde berusten

Door het leggen van het beslag onder derden is het de derde verboden om de belastingschuldige te betalen of zaken te leveren.

29.6.2. Algemene uitgangspunten derdenbeslag

De ontvanger kiest doorgaans de meest doeltreffende wijze van invordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 14.4.2). Om die reden zal de ontvanger eerder een vordering artikel 19 doen dan beslag onder derden leggen. Als niet aan de vordering wordt voldaan, legt de ontvanger alsnog beslag onder derden. Dan geldt de datum van het doen van de vordering als datum van beslaglegging, mits de belastingdeurwaarder in het beslagexploot melding maakt van de vordering die aan het beslag is voorafgegaan.

De ontvanger overweegt vooraf of beslag onder derden wenselijk is. Reden is dat bij een beslag onder derden de belastingschuld van de belastingschuldige aan een derde bekend wordt gemaakt. Een uitdrukkelijke belangenafweging door de ontvanger is dan wel nodig.

29.6.3. Gegevens verzamelen

Voordat de ontvanger opdracht geeft tot het leggen van beslag onder derden, wint hij gegevens in van de belastingschuldige en van de derde.

29.6.3.1. Over belastingschuldige

Voordat de ontvanger opdracht geeft tot het leggen van beslag onder derden, verzamelt hij de volgende gegevens van de belastingschuldige:

- recente overzichten van debiteuren van de belastingschuldige
- bedragen die de belastingschuldige op zijn bankrekeningen heeft staan en bedragen die van derden zijn te vorderen. De ontvanger vraagt daartoe financiële cijfers op bij de belastingschuldige of bij de inspecteur, als bij deze jaarcijfers zijn ingediend.
- gegevens uit verzoeken om uitstel van betaling of kwijtschelding
- inkomensgegevens, bijvoorbeeld uit Fibase. De ontvanger kan ook de belastingdeurwaarder in het bezit van een betekend dwangbevel vragen deze gegevens in te winnen bij de belastingschuldige
- informatie uit de aangiftes vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting
- verhuurgegevens, als uit RIS blijkt dat onroerende zaken in eigendom zijn die niet worden gebruikt door belastingschuldige
- rentegegevens, blijkend uit de rentebase

29.6.3.2. Over derde

Een derde van wie de ontvanger vermoedt dat hij aan de belastingschuldige periodieke betalingen verricht of verschuldigd is, is verplicht inlichtingen aan de ontvanger te verstrekken. Ook de belastingdeurwaarder die een betekend dwangbevel in zijn bezit heeft, kan de derde om inlichtingen vragen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475g, lid 3 en Invorderingswet 1990. artikel 59).

De ontvanger verzamelt de volgende gegevens omtrent de derde:

- de juiste tenaamstelling (bij rechtspersonen raadpleegt de ontvanger het handelsregister van de Kamer van Koophandel)
- de vestigingsplaats (de plaats waar het bedrijf zijn hoofdkantoor heeft)
- gaat het om een filiaal of een hoofdkantoor
- gegevens die de derde verstrekt
- gegevens van de belastingschuldige
- informatie van de belastingdeurwaarder

Als de derde een rechtspersoon is, kan de belastingdeurwaarder altijd derdenbeslag leggen op het hoofdkantoor van die rechtspersoon. Met de Sociale Verzekeringsbank (SVB) heeft de Belastingdienst echter afgesproken dat de belastingdeurwaarder een derdenbeslag zal leggen bij het filiaal waar de belastingschuldige onder ressorteert. De gegevens van deze filialen zijn te vinden op de website van de SVB: www.svb.nl.

29.6.4. Beslagopdracht

Nadat is voldaan aan diverse voorwaarden geeft de ontvanger opdracht aan de belastingdeurwaarder tot het leggen van beslag onder derden.

Het komt voor dat beslag moet worden gelegd in een ander ambtsgebied. De beslagopdracht moet dan worden overgedragen aan een belastingdeurwaarder van een ander kantoor.

Bij beslag op loon of uitkering stelt de ontvanger eventueel een beslagvrije voet vast.

29.6.4.1. Voorwaarden beslaglegging

De ontvanger geeft schriftelijk opdracht aan de belastingdeurwaarder tot het leggen van beslag onder derden als aan onderstaande voorwaarden is voldaan:

- Invordering op andere wijze is naar het oordeel van de ontvanger niet doelmatig.
- Het is aannemelijk dat de derde gelden verschuldigd is aan de belastingschuldige of zaken van deze onder zich heeft.
- De ontvanger beschikt over betekende dwangbevelen.
- Het ministerie heeft toestemming verleend.

De ontvanger geeft daarbij de opdracht het beslag onder derden aan de derde te betekenen. Na het leggen van beslag onder derden moet het beslagexploot binnen 8 dagen aan de belastingschuldige worden betekend (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475i).

29.6.4.2. Beslagstukken

De ontvanger voegt de volgende stukken bij de beslagopdracht:

- het betekende dwangbevel
- een kopie van het dwangbevel, met daarop vermeld 'Voor eensluidend afschrift, (datum) de belastingdeurwaarder'

Als de ontvanger meerdere beslagen onder derden op hetzelfde tijdstip moet laten leggen, maakt hij van de originele dwangbeveln afschriften met daarop 'voor eensluidend afschrift, te gebruiken als origineel, <datum>, de ontvanger'.

29.6.4.3. Opdracht aan deurwaarder ander kantoor

Als de derde in een ander ambtsgebied woont dan de belastingschuldige, stuurt de ontvanger de beslagopdracht met de bijbehorende stukken aan de belastingdeurwaarder van het kantoor waaronder de woon- of vestigingsplaats van de derde valt. De ontvanger geeft dan uitdrukkelijk aan dat de betekening van het beslag onder derden aan de belastingschuldige binnen 8 dagen na het leggen van het beslag moet plaatsvinden (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475i). De dag van beslaglegging telt niet mee voor deze termijn, betekening op de 8e dag na de datum van beslag is dus ook geldig.

29.6.4.4. Beslagvrije voet

Als de ontvanger beslag laat leggen op loon of op een uitkering, stelt hij de beslagvrije voet vast.

29.6.5. Specifieke situaties derdenbeslag

In een aantal specifieke situaties gelden speciale regels. Dit is bijvoorbeeld het geval als door het beslag onder derden een onderneming met meer dan 50 werknemers wordt beëindigd. In dat geval is toestemming van het ministerie vereist.

Bijzondere regels gelden voor het leggen van een derdenbeslag:

- op een polis van levensverzekering, spaarverzekering of lijfrente
- op vorderingen van een huwelijkspartner waarmee de belastingschuldige in gemeenschap van
- goederen gehuwd is
- onder de Staat

Voor het leggen van beslag onder een bank moet de ontvanger de vestigingsplaats van de bank precies nagaan.

Tenslotte is bij het leggen van beslag onder notarissen en advocaten noodzakelijk na te gaan onder wie beslag wordt gelegd.

29.6.5.1. Beslag op verzekerings- of lijfrentepolis

De ontvanger kan beslag onder derden laten leggen op rechten die voortvloeien uit een polis van levensverzekering, spaarverzekering of lijfrente. De gerechtigde (ook begunstigde genoemd) kan een ander zijn dan degene die de verzekering heeft afgesloten (de verzekeringnemer). De volgende situaties zijn te onderscheiden:

Beslag ten laste van een verzekeringnemer die geen begunstigde is

In dit geval gelden de algemene regels van derdenbeslag en de bepalingen uit de Leidraad Invordering 2008, artikel 14.4.9. Als het gaat om een periodieke uitkering, moet de ontvanger rekening houden met de beslagvrije voet.

Beslag ten laste van een verzekeringnemer die ook begunstigde is

In dit geval zijn bovendien artikel 479l e.v. van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering van toepassing. Nadat de verzekeraar verklaring heeft gedaan, kan de ontvanger de levensverzekering afkopen, mits de polis dit toestaat. Ook kan de ontvanger de begunstiging wijzigen naar de verzekeringnemer, als in de polis een andere begunstigde is aangewezen. Dit kan echter niet als de begunstiging al onherroepelijk (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:968) is wanneer het beslag wordt gelegd, maar wel als de begunstiging pas na de beslaglegging onherroepelijk wordt.

Ondanks het beslag kan de verzekeringnemer een recht tot belening van de levensverzekering uitoefenen om de ontvanger zoveel mogelijk te betalen. De uitkering die de verzekeraar aan de verzekeringnemer is verschuldigd door afkoop, belening of expiratie van de levensverzekering, valt onder het beslag.

Als de ontvanger wil overgaan tot afkoop van de verzekering of tot wijziging van de begunstiging, moet hij dat bij exploit aan de verzekeringnemer meedelen. Het exploit vermeldt (op straffe van nietigheid) dat de verzekeringnemer bij de voorzieningenrechter een verbod kan vorderen van de afkoop of wijziging en van de daarvoor gestelde termijn. De ontvanger moet een afschrift van het exploit naar de verzekeraar sturen.

Als de ontvanger de levensverzekering wil afkopen, moet het exploit (op straffe van nietigheid) ook vermelden dat de verzekeringnemer zijn verzekering kan belenen en dat deze een (voorgenomen) belening moet melden:

- binnen 2 weken na de dag waarop het exploit is betekend
- middels een aangetekende brief aan de ontvanger en aan de verzekeraar

De ontvanger kan zijn bevoegdheden van afkoop en wijziging van begunstiging pas uitoefenen als deze 2 weken zijn verstreken. Ook als de verzekeringnemer meldt dat hij zijn levensverzekering wil belenen om de schuld te voldoen, kan de ontvanger de levensverzekering toch afkopen. Daarmee moet hij dan wel wachten tot 4 weken na die mededeling, om vervolgens vast te stellen of de verzekering daadwerkelijk is beleend. Als de ontvanger het bedrag van de afkoop of belening heeft ontvangen, vervalt het beslag.

Als meerdere schuldeisers beslag hebben gelegd op een levensverzekering, neemt de legger van het oudste executoriale beslag de executie ter hand. Als deze de executie niet voortzet, neemt de eerstvolgende beslaglegger die over.

29.6.5.2. Beslag op vorderingen van partners

Als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd of geregistreerd partner is in gemeenschappelijk vermogen, laat de ontvanger ook beslag onder derden leggen op vorderingen van de partner. De ontvanger doet dit niet als duidelijk is dat de vermogenbestanddelen buiten de gemeenschap van goederen vallen.

De belastingdeurwaarder moet dit beslag onder derden aan beide echtgenoten/partners bekendmaken, uiterlijk binnen 8 dagen na het leggen van het beslag.

29.6.5.3. Beslag onder de staat

Als de ontvanger derdenbeslag laat leggen onder de Staat der Nederlanden of onder een openbaar lichaam, is specificatie verplicht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 479). Dit betekent dat de verklaring na het beslag onder derden alles moet aangeven wat de belastingschuldige te vorderen heeft van de Staat of van het openbare lichaam.

29.6.5.4. Beslag onder notarissen/advocaten

Notarissen en advocaten maken soms gebruik van aparte bankrekeningen waar geld op staat dat toebehoort aan derden (ook wel kwaliteitsrekening genoemd), of van een stichting derdengelden. De ontvanger moet daarom vooraf precies nagaan wie gelden verschuldigd is aan de belastingschuldige. Als dat niet duidelijk is, legt de ontvanger voor de

zekerheid beslag onder derden onder de notaris of advocaat en onder de stichting derdengelden van deze notaris of advocaat.

29.6.5.5. Beslag op bankrekeningen

Voor het leggen van beslag op bankrekeningen (hieronder vallen ook spaarrekeningen) moet de ontvanger de precieze gegevens over de bank inwinnen:

- de officiële naam van de bank
- de statutaire vestigingsplaats (de plaats van het hoofdkantoor)
- de vestigingsplaats van het dichtstbijzijnde filiaal

Bij het leggen van het beslag vermeldt de ontvanger zoveel mogelijk gegevens over de bankrekeningen.

Van de Rabo-banken moet de ontvanger de precieze naam nagaan omdat de plaatselijke Rabo-banken afzonderlijke rechtspersonen zijn. Soms heeft zo'n plaatselijke Rabo-bank wel filialen. Dan kan de ontvanger ook daar beslag laten leggen.

29.6.5.6. Beslag en persoonsgebonden budget

Een zorgkantoor kan op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten een persoonsgebonden budget toekennen aan een hulpbehoevende. Met dit budget kan de hulpbehoevende zelf zorg inkopen. Voor zover een zorgkantoor het budget nog niet heeft uitbetaald kan de belastingdeurwaarder voor de belastingschuld van de hulpbehoevende beslag leggen onder een zorgkantoor. De zorgkantoren zijn regionaal bevoegd. De ontvanger kan het zorgkantoor dat bevoegd is voor de belastingschuldige vinden op de website: www.pgb.cvz.nl.

Meestal betaalt het zorgkantoor het budget op een bankrekening van de hulpbehoevende. Voor zover het zorgkantoor het budget al heeft betaald, kan de ontvanger dus derdenbeslag leggen onder de betreffende bank. Soms betaalt het zorgkantoor het budget echter aan een wettelijke vertegenwoordiger of een organisatie die belast is met de ondertoezichtstelling of een reclasseringsmaatregel uitoefent. In dat geval zal de ontvanger beslag moeten leggen onder de wettelijke vertegenwoordiger of de betreffende organisatie.

De hulpbehoevende huurt met het budget zorg in. Als de zorgverlener belastingschuld heeft kan de ontvanger beslag leggen onder de hulpbehoevende. Als de hulpbehoevende de salarisbetaling heeft uitbesteed aan het Servicecentrum van de Sociale Verzekeringsbank, legt de ontvanger beslag onder Sociale Verzekeringsbank.

29.6.6. Verklaring

Na de beslaglegging onder derden moet de derdebeslagene een verklaring inleveren bij de belastingdeurwaarder.

De ontvanger beoordeelt de verklaring, verzendt een ontvangstbevestiging, vraagt nadere gegevens op of gaat akkoord.

Als de derde geen verklaring inlevert, zal de ontvanger hem eerst sommeren en vervolgens laten dagvaarden.

29.6.6.1. Inleveren verklaring

De derdebeslagene moet 4 weken na de beslaglegging een verklaring inleveren bij de belastingdeurwaarder over de zaken en vorderingen die hij van de belastingschuldige onder zich heeft (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 476a). Hij kan hiervoor gebruikmaken van het formulier dat de belastingdeurwaarder hem uitreikt. Dat hoeft echter niet.

Als de derde de verklaring aan de belastingdeurwaarder verstrekt, moet deze de verklaring zo snel mogelijk aan de ontvanger toezenden. Binnen 3 dagen na ontvangst van de verklaring zendt de ontvanger een kopie aan de belastingschuldige.

Als na 5 weken geen verklaring van de derde is ontvangen, stelt de ontvanger de derde schriftelijk in gebreke. De ontvanger stelt daarbij een termijn van 2 weken waarbinnen de derdebeslagene de verklaring alsnog moet inleveren.

Als de derde geen gevolg geeft aan deze brief, laat de ontvanger de derde dagvaarden. Bij een bedrag tot € 5.000 dagvaardt de ontvanger de derde zelf voor de sector kanton van de rechtbank.

29.6.6.2. Beoordelen verklaring

Bij de beoordeling van een verklaring van beslag onder derden kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De derde stelt geen geld of zaken onder zich te hebben. Als de ontvanger hiermee instemt, laat de ontvanger de derde binnen 3 dagen na ontvangst van de verklaring weten dat het beslag is opgeheven.
- De derde stelt wel geld of zaken onder zich te hebben. De ontvanger zendt een ontvangstbevestiging van deze verklaring en deelt mede dat deze zaken of zaken na verstrijking van de termijn van 4 weken binnen 7 dagen moeten worden afgedragen. De ontvanger laat weten dat het beslag na afdracht is opgeheven.

Als de verklaring onduidelijk of onjuist is, vraagt de ontvanger de derde om nadere gegevens of een nadere toelichting.

Als de ontvanger de juistheid of volledigheid van de verklaring geheel of gedeeltelijk in twijfel trekt, overlegt hij met de Rijksadvocaat of een dagvaardingsprocedure tegen de derde kans van slagen heeft.

Als voor de vordering of verplichting tot afgifte van een door het beslag getroffen zaak een tijdsbepaling of voorwaarde geldt, kan de belastingdeurwaarder slechts betaling of afgifte eisen na het aangewezen tijdstip of na de vervulling van de voorwaarde.

Door het leggen van een beslag onder derden verandert de opeisbaarheid van de onder het beslag vallende vordering niet. De ontvanger heeft wel de bevoegdheid niet-opeisbare vorderingen, die door opzegging opeisbaar gemaakt kunnen worden, op te zeggen. Hij maakt gemotiveerd gebruik van

deze bevoegdheid en weegt de belangen van de belastingschuldige daarbij mee.

29.6.6.3. Dagvaarden derde

Als de vordering meer bedraagt dan € 5.000 en de derde doet geen verklaring binnen de gestelde termijn van 4 weken na het leggen van het beslag, laat de ontvanger de derde na sommatie door de rijksadvocaat dagvaarden. De ontvanger stuurt de rijksadvocaat de stukken van het beslag onder derden. Bij een bedrag tot € 5.000 dagvaardt de ontvanger de derde zelf voor de sector kanton van de rechtbank. Hij vordert veroordeling van de derde tot betaling van het bedrag waarvoor beslag is gelegd.

29.6.7. Afgifte goederen/geld

Nadat de derde de verklaring bij het beslag onder derden heeft ingediend, moet de derde overgaan tot afdracht van gelden of zaken. Als er meerdere beslagleggers zijn, moet de opbrengst worden verdeeld. Hierbij kan via de rechtbank worden verzocht om toezicht.

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, vervalt het beslag onder derden.

29.6.7.1. Afgifte door derde

Nadat de derde de verklaring bij het beslag onder derden heeft ingediend, moet hij geldsommen of zaken afdragen aan de belastingdeurwaarder. Bij meerdere beslagen is de derde niet verplicht af te dragen aan de eerste beslaglegger. De derde kan dan bevrijdend betalen en afdragen aan een volgende beslaglegger. Deze zorgt dan voor afdracht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 477) aan de belastingdeurwaarder die de gelden en zaken had moeten ontvangen.

Als de derde na het leggen van het beslag toch aan de belastingschuldige betaalt, kan dat niet aan de beslaglegger worden tegengeworpen. De derde moet dan toch aan de beslaglegger betalen. Dit geldt alleen niet als de derde de betalingsopdracht al voor de beslagdatum had gegeven en deze betalingsopdracht niet meer tijdig kon intrekken.

Verschuldigde goederen of beslagen zaken mogen onder de derde worden gelaten totdat ze voor verdere executie nodig zijn.

29.6.7.2. Verzoek toezicht verdeling

Bij meerdere beslagleggers wordt de opbrengst van de executie verdeeld op grond van preferentie door wie de opbrengst ontvangen heeft. Als er geen overeenkomst wordt bereikt over de verdeling van de opbrengst, kan elke beslaglegger op grond van artikel 481 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de voorzieningenrechter in wiens rechtsgebied het beslag onder derden is gelegd, verzoeken een rechter-commissaris aan te wijzen voor toezicht op de verdeling.

29.6.7.3. Faillissement bij beslag

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, vervalt het beslag onder derden. Het beslag onder derden gaat op in het algehele faillissementsbeslag dat in beginsel het gehele vermogen van de gefailleerde omvat.

Als de derdebeslagene failliet gaat, vervalt het beslag onder derden niet, omdat de eigendom van de beslagen zaken bij de belastingschuldige berust. De ontvanger behoudt in het faillissement dezelfde voorrangspositie als de beslagene bij de derde had. De ontvanger dient de beslagen vordering bij de curator in.

29.6.8. Opheffen beslag

Opheffen van het beslag onder derden kan geschieden op verzoek van de derde of de belastingschuldige, of door de ontvanger.

29.6.9. Opheffen beslag op verzoek van derde/belastingschuldige

Als de ontvanger van de belastingschuldige of van de derde onder wie beslag is gelegd een verzoek om opheffing van het beslag onder derden ontvangt, gaat hij na of dit mogelijk is. Zo ja, dan stuurt hij hiervan bericht aan de derdebeslagene en aan de belastingschuldige. De ontvanger heft het beslag op als hij van oordeel is dat het beslag geen doel heeft getroffen, of als dagvaarding van de derde ondoelmatig is.

29.6.9.1. Opheffen beslag door ontvanger

Als de ontvanger van de belastingschuldige of van de derde onder wie beslag is gelegd een verzoek om opheffing van het beslag onder derden ontvangt, gaat hij na of dit mogelijk is. Zo ja, dan stuurt hij hiervan bericht aan de derdebeslagene en aan de belastingschuldige. De ontvanger heft het beslag op als hij van oordeel is dat het beslag geen doel heeft getroffen, of als dagvaarding van de derde ondoelmatig is.

29.6.10. Conservatoir beslag onder derden

Behalve executoriaal beslag onder derden kan de ontvanger in bepaalde situaties conservatoir beslag onder derden leggen. Doel hiervan is om in afwachting van een executoriale titel gelden en/of zaken veilig te stellen.

De procedure voor het leggen van conservatoir beslag onder derden loopt via de voorzieningenrechter.

De ontvanger moet vervolgens de eis in de hoofdzaak instellen.

29.6.10.1. Toepassing conservatoir beslag onder derden

Omdat de ontvanger de mogelijkheid heeft van versnelde invordering zal hij niet vaak overgaan tot conservatoir beslag onder derden. Alleen in situaties waarin geen versnelde invordering mogelijk is, kan conservatoir beslag onder derden zinvol zijn.

Denk daarbij aan de volgende gevallen:

- Er kan nog geen belastingaanslag worden opgelegd.
- Er is sprake van een aansprakelijkheidsprocedure.
- De ontvanger wil een procedure beginnen op grond van onrechtmatige daad, onverschuldigde betaling of ongerechtvaardigde verrijking.

29.6.10.2. Procedure conservatoir beslag onder derden

Als de ontvanger conservatoir beslag onder derden wil leggen, heeft hij toestemming nodig van de voorzieningenrechter. Voor dit verzoek moet de ontvanger zich laten bijstaan door de Rijksadvocaat. Hij heeft vooraf geen toestemming van het ministerie nodig.

Als de voorzieningenrechter toestemming verleent zal hij de voorwaarde stellen dat binnen een bepaalde termijn (minimaal 8 dagen) de eis in hoofdzaak (bijvoorbeeld een belastingaanslag) moet worden ingesteld. Als de termijn wordt overschreden vervalt het beslag. Op verzoek van de ontvanger kan de termijn worden verlengd.

Het conservatoir beslag onder derden wordt op dezelfde wijze gelegd als een executoriaal beslag onder derden. In het beslagexploot moet echter niet de titel worden vermeld, maar het verlov van de voorzieningenrechter. Het exploot moet ook vermelden voor welk bedrag vonnis is verleend en waar de eis in hoofdzaak aanhangig is, dan wel binnen welke termijn de eis in hoofdzaak aanhangig gemaakt moet worden. Als die gegevens ontbreken, is het beslag nietig. Bovendien moet de ontvanger zijn verzoek én het verkregen verlov van de voorzieningenrechter, tezamen met het beslagexploot, aan de derdebeslagene laten betekenen. Ook bij de overbetekening van het beslagexploot aan belastingschuldige betekent de belastingdeurwaarder het verzoek en het verlov.

Als de ontvanger op het moment van de beslaglegging de eis in hoofdzaak nog niet heeft ingesteld, moet de ontvanger binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift hiervan aan de derde laten betekenen. Als de ontvanger dit nalaat is het beslag nietig. Op verzoek kan de voorzieningenrechter de termijn van 8 dagen verlengen. Als de eis in hoofdzaak ingesteld wordt door het opleggen van een belastingaanslag, moet een duplicaat-aanslagbiljet aan de derde worden betekend.

Zodra de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, moet hij deze binnen 1 maand laten betekenen aan de derdebeslagene. Als de betekening niet binnen die termijn heeft plaatsgevonden, vervalt het beslag niet. Betalingen die dan na de termijn van 1 maand tot aan de betekening van de executoriale titel door de derdebeslagene aan de belastingschuldige zijn gedaan, zijn echter wel bevrijdend.

De ontvanger brengt de gemaakte kosten aan de belastingschuldige in rekening. Als er nog geen geformaliseerde belastingaanslag is, kan de ontvanger deze nog niet opvoeren in ETM. Hij maakt aantekening in het dossier van de op te voeren kosten en voert ze op zodra de belastingaanslag is opgenomen.

De derde moet 4 weken na het conservatoir beslag verklaring doen. De onder het beslag vallende gelden en/of zaken hoeven pas te worden afgedragen als er 4 weken zijn verstreken nadat de executoriale titel in de eis in hoofdzaak aan de derde is betekend. Als er geen of een onjuiste verklaring wordt ingediend, kan de ontvanger pas een procedure instellen 4 weken nadat de executoriale titel in de eis in hoofdzaak aan de derde is betekend.

29.6.10.3. Eis in hoofdzaak

De ontvanger kan bij een conservatoir beslag onder derden de eis in hoofdzaak op twee manieren instellen.

- Als het conservatoir beslag is gelegd in een civiele procedure dagvaardt de ontvanger de persoon voor de civiele rechter. Wordt deze vordering toegewezen, dan is het vonnis voor de ontvanger een executoriale titel. Wordt de vordering afgewezen en staan geen verdere rechtsmiddelen meer open, dan komt het beslag van rechtswege te vervallen.
- Als het conservatoir beslag is gelegd voor een nog niet geformaliseerde belastingschuld, kan de ontvanger de eis in hoofdzaak instellen door het opleggen van de belastingaanslag door de inspecteur. Als de aanslag onbetaald blijft, leidt deze na aanmaning en dwangbevel tot een executoriale titel.

Als conservatoir beslag is gelegd voor een aansprakelijkheidsschuld hoeft geen eis in hoofdzaak te worden ingesteld.

29.7. Beslag onder derden BDW

Voor de invordering van belastingschuld kan de belastingdeurwaarder executoriaal beslag onder derden leggen. Hij legt dan beslag op:

- de roerende zaken (niet zijnde registergoederen) die de derde van de belastingschuldige onder zich heeft
- de vorderingen die de belastingschuldige op de derde heeft, of uit een bestaande rechtsverhouding zal krijgen

Het derdenbeslag heeft betrekking op:

- het verhaal van de aanslag waarvoor het beslag wordt gelegd
- de invorderingsrente (ook die van na de beslagdatum)
- de ten tijde van de beslaglegging op die aanslag openstaande vervolgingskosten
- de kosten verbonden aan het derdenbeslag

De belastingdeurwaarder krijgt schriftelijk opdracht van de ontvanger om een beslag onder derden te leggen. Hij ontvangt van de ontvanger een geldige executoriale titel voorzien van het juiste verschuldigde bedrag. Op basis van deze gegevens maakt hij het exploit op van beslag onder derden.

Een dwangbevel kan per post worden betekend of door de belastingdeurwaarder. Als het dwangbevel per post is betekend, zal de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moeten doen voordat hij beslag onder derden legt - tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast. Als het dwangbevel door de belastingdeurwaarder is betekend, hoeft geen hernieuwd bevel tot betaling te worden gedaan.

De belastingdeurwaarder zorgt voor tijdige betekening van het beslag onder derden aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder is belast met de verdere afwikkeling van het beslag onder derden.

De belastingdeurwaarder kan ook opdracht krijgen van de ontvanger of via de Rijksadvocaat om conservatoir beslag onder derden te leggen.

De belastingdeurwaarder kan bij het leggen van beslag onder derden geconfronteerd worden met bijzondere gevallen, waar hij bijzondere formaliteiten in acht moet nemen.

29.7.1. Beslag leggen

Bij het opmaken van een beslag onder derden gebruikt de belastingdeurwaarder een exploot van executoriaal beslag onder derden.

Hij verstrekt daarbij aan de derde meerdere stukken.

De derdebeslagene kan tegenover de belastingdeurwaarder bezwaren opperen tegen het leggen van het beslag, maar dit mag de belastingdeurwaarder niet weerhouden het beslag te leggen.

Als de belastingdeurwaarder de mededeling krijgt dat er voor de belastingschuldige door andere deurwaarders ook één of meer beslagen onder de derde zijn gelegd, moet hij hen na de beslaglegging inlichten over het derdenbeslag.

De belastingdeurwaarder betekent het derdenbeslag ook aan de belastingschuldige.

Als de belastingschuldige in een andere belastingregio woont dan de derdebeslagene, levert de belastingdeurwaarder die het beslag onder de derde betekende de stukken onmiddellijk na de beslaglegging in bij de ontvanger. De ontvanger stuurt ze door naar de belastingdeurwaarder van het andere kantoor. Deze moet ze vervolgens betekenen aan de belastingschuldige.

29.7.1.1. Opmaken exploot

Als de belastingdeurwaarder beslag onder derden legt, vermeldt hij op straffe van nietigheid in het exploot de volgende gegevens:

- het bevel de 'beslagen gelden' en/of 'zaken' waarop beslag is gelegd onder zich te houden
- de mededeling dat elke betaling of afgifte ten nadele van de beslaglegger ongeldig is
- regio en kantoor van de opdrachtgevende ontvanger
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- titel en aanslagnummer(s) waarvoor het beslag wordt gelegd
- het openstaande bedrag van de belastingaanslag(en) en de kosten

- de woonplaatskeuze van de ontvanger op het kantoor van de uitvoerende belastingdeurwaarder

Bij een beslag onder de Staat of een ander openbaar lichaam vermeldt de belastingdeurwaarder in het exploit een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vordering en zaken waarop het beslag is gelegd. De belastingdeurwaarder vermeldt in het exploit dat hij kosten in rekening brengt. Het juiste bedrag van de kosten staat vermeld in de Tabel Vervolgingskosten in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

29.7.1.2. Verstrekken stukken

Als de belastingdeurwaarder beslag onder een derde legt, verstrekt hij hem de volgende stukken:

- een afschrift van het exploit van beslag onder derden
- een kopie van de executoriale titel waarvoor het beslag onder derden is gelegd, die de belastingdeurwaarder tekent "voor eensluidend afschrift"
- het formulier 'Verklaring bij derdenbeslag' in tweevoud, waarop is vermeld dat het formulier na 4 weken moet worden teruggezonden en
- de datum van het proces-verbaal van het derdenbeslag
- een (portvrije) retourenvelop waarin de derdebeslagene de verklaring kan terugsturen. Op de envelop staan het adres van het betreffende kantoor van de Belastingdienst en de naam van de ontvanger of van de belastingdeurwaarder

29.7.1.3. Eerder beslag

De derdebeslagene heeft een informatieplicht. Hij is desgevraagd verplicht de belastingdeurwaarder te informeren over andere beslagen en, als daarvan sprake is, ook over:

- de naam en gekozen woonplaats van andere beslagleggers
- het bedrag van de vorderingen van andere beslagleggers

Als de belastingdeurwaarder bij het leggen van een beslag onder derden de mededeling krijgt dat er voor de belastingschuldige door andere deurwaarders ook één of meer beslagen onder de derde zijn gelegd, moet hij die deurwaarders na de beslaglegging inlichten over het derdenbeslag.

29.7.1.4. Inleveren beslag bij ontvanger

Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor het beslag onder derden moet betekenen aan de belastingschuldige, gaat de belastingdeurwaarder onmiddellijk na de beslaglegging over tot inlevering van de stukken bij de ontvanger. De ontvanger zal de stukken zo spoedig mogelijk doorsturen aan de belastingdeurwaarder, die het beslag onder derden aan de belastingschuldige moet betekenen. Snel handelen is noodzakelijk, omdat betekening van het beslag onder derden aan belastingschuldige moet geschieden binnen 8 dagen na de beslaglegging.

29.7.2. Betekenen aan belastingschulden

Binnen 8 dagen nadat het derdenbeslag is gelegd, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan de belastingschuldige. De dag van de beslaglegging telt voor deze termijn niet mee. Betekening op de 8e dag na de datum van beslag is dus ook mogelijk.

Als betekening achterwege blijft, kan de Belastingdienst schadeplichtig zijn. Ook kan de voorzieningenrechter het beslag op de vordering van de belastingschuldige opheffen.

Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor het beslag onder derden moet betekenen aan de belastingschuldige, gaat de belastingdeurwaarder onmiddellijk na de beslaglegging onder de derde over tot inlevering van de stukken bij de ontvanger.

29.7.3. Afwikkelen beslag

De derde stuurt een ingevulde 'Verklaring bij derdenbeslag' naar de belastingdeurwaarder. De belastingdeurwaarder levert dit formulier in bij de ontvanger.

Nadat de belastingdeurwaarder het verklaringsformulier heeft ingediend, moet de derde de verklaarde geldsommen en/of zaken afdragen.

De belastingdeurwaarder zorgt voor een eventuele verkoop van de zaken.

Als bij de afwikkeling van het beslag onder derden blijkt dat ook andere deurwaarders ten laste van belastingschuldige beslag hebben gelegd onder dezelfde derde, houdt de belastingdeurwaarder daar bij de afwikkeling van het beslag rekening mee.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder bij exploit opdracht geven het beslag onder derden bij exploit op te heffen.

29.7.3.1. Verklaring

Zodra na de beslaglegging 4 weken zijn verstreken, moet de derdebeslagene een verklaring inleveren over de zaken en vorderingen die hij van de belastingschuldige onder zich heeft. Hij kan hiervoor gebruikmaken van het formulier 'Verklaring bij derdenbeslag' die hij bij de beslaglegging ontving van de belastingdeurwaarder. De verklaring kan bij de behandelend ontvanger of bij de belastingdeurwaarder worden ingeleverd/overhandigd. In het laatste geval stuurt de belastingdeurwaarder de verklaring zo snel mogelijk naar de ontvanger.

29.7.3.2. Ontvangst geld

Het is gebruikelijk dat de derde de verschuldigde geldsommen die onder het derdenbeslag vallen, overmaakt aan de ontvanger. In een incidenteel geval zal de derde een geldsom aan de belastingdeurwaarder willen betalen. Als de derde de verschuldigde geldsommen aan de belastingdeurwaarder wil afdragen, verzoekt de belastingdeurwaarder hem te betalen op het rekeningnummer van het kantoor van de ontvanger.

Als de derde de verschuldigde geldsommen contant aan de belastingdeurwaarder wil betalen, maakt de belastingdeurwaarder een kwitantie op. Daarop vermeldt hij dat de derde heeft betaald voor de schuld van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder vermeldt naam, adres en woonplaats van de derde en de gegevens van de belastingschuldige.

29.7.3.3. Ontvangst zaken

Voor zaken die onder het beslag vallen geldt de afdrachtverplichting: ze mogen onder de derde worden gelaten totdat blijkt dat zij voor verdere executie nodig zijn.

29.7.3.4. Verkoop zaken

Voor de executie van de roerende zaken die aan de belastingdeurwaarder afgegeven zijn, volgt hij de regels die voor de executie van roerende zaken gelden. De belastingdeurwaarder zorgt voor deugdelijke opslag.

29.7.3.5. Meerdere deurwaarders

Als bij meerdere beslagen onder derden de belastingdeurwaarder het eerste beslag heeft gelegd, moet hij de betalingen en afgifte van zaken door de derde in ontvangst nemen en uitwinnen. De ontvanger zorgt voor de verdeling van de opbrengst. De derde is niet verplicht af te dragen aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd. De derde kan ook bevrijdend betalen of afdragen aan een volgende deurwaarder of beslaglegger. Deze zorgt dan voor afdracht aan de deurwaarder die de gelden of andere zaken had moeten ontvangen.

29.7.3.6. Opheffen beslag

Als de ontvanger het derdenbeslag opheft, stuurt hij een schriftelijke kennisgeving aan de derde (tenzij hij de kennisgeving laat betekenen door de belastingdeurwaarder). Daarnaast stuurt hij de belastingschuldige een afschrift van deze kennisgeving.

In bijzondere gevallen moet de belastingdeurwaarder de kennisgeving betekenen. Dit is het geval als de derde of de belastingschuldige daarom uitdrukkelijk verzoekt, of als de ontvanger dit wenselijk acht. De belastingdeurwaarder betekent de kennisgeving aan de belastingschuldige en de derdebeseagene kosteloos.

29.7.4. Beslag in bijzondere gevallen

In de volgende gevallen moet de belastingdeurwaarder bij het leggen van een beslag onder derden rekening houden met bijzondere formaliteiten:

- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op vorderingen tot levering.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op effecten.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op rechten uit een levensverzekering.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder notarissen.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder advocaten.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder banken.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op de giro- of bankrekening van de echtgenoot van de belastingschuldige.

29.7.4.1. Beslag op vordering tot levering

De belastingdeurwaarder moet bij beslag op een vordering tot levering van een goed bij welke levering een akte is vereist, de vordering expliciet in het beslagexploot omschrijven. Dit zijn de vorderingen tot levering van:

- een registergoed
- een vordering op naam
- een roerende zaak die niet in de macht van de vervreemder is

Als voor de levering van de beslagen vordering tot levering van een zaak een akte is vereist, moet de zaak schriftelijk aan de belastingdeurwaarder ter beschikking worden gesteld.

De executie vindt plaats volgens de regels die gelden voor het betreffende goed.

Bij executoriale verkoop van een onroerende zaak moet de belastingdeurwaarder de schriftelijke verklaring van de derde, waarin deze hem het goed ter beschikking stelt, overleggen aan de bewaarder van de openbare registers.

29.7.4.2. Beslag op effecten

De regels bij beslag onder derden op effecten zijn beschreven in het hoofdstuk Beslag op effecten. Beslag onder derden op een effectendepot dat de belastingschuldige bij een bank aanhoudt, is beschreven in Beslag onder derden onder banken.

29.7.4.3. Beslag op rechten uit levensverzekering

Bij verhaal op rechten uit een levensverzekering wordt verschil gemaakt tussen:

- een polis waarbij de verzekeringnemer ook de begunstigde is. In dit geval kunnen de rechten uit de levensverzekering alleen dienen tot verhaal voor schulden van de verzekeringnemer
- een polis waarbij sprake is van een derdebegunstigde. In dit geval kunnen de rechten uit de levensverzekering alleen dienen voor schulden van de derdebegunstigde, althans vanaf het moment dat deze de begunstiging heeft aanvaard

Als de belastingschuldige in een verzekeringspolis is aangewezen als derdebegunstigde, legt de belastingdeurwaarder een beslag onder derden onder de verzekeringsmaatschappij. Hiervoor gelden geen aparte regels.

Als de belastingdeurwaarder beslag onder derden heeft gelegd op de uitkering van een verzekeringspolis waarbij de belastingschuldige zowel de verzekeringnemer als de begunstigde is, gelden de volgende bijzondere regels:

- Nadat de verzekeraar de buitengerechtelijke verklaring heeft gedaan, is de ontvanger bevoegd om de verzekering af te kopen of om de begunstiging te wijzigen.

- De belastingdeurwaarder moet bij exploit aan de belastingschuldige meedelen welke bedoelde rechten de ontvanger wil uitoefenen.
- Als de ontvanger de levensverzekering wil afkopen, moet het exploit op straffe van nietigheid vermelden dat de geëxecuteerde aan de executant en de verzekeraar kan meedelen dat hij de levensverzekering wil belenen om de belastingschuld te voldoen. Dit moet hij doen bij aangetekende brief binnen 2 weken na de dag waarop het exploit is uitgebracht.
- De belastingdeurwaarder betekent dit exploit aan de belastingschuldige.
- Na de betekening aan de belastingschuldige stuurt de belastingdeurwaarder het exploit naar de ontvanger, die een afschrift daarvan naar de verzekeraar stuurt.

29.7.4.4. Beslag onder notarissen

Notarissen zijn verplicht om gelden die zij in verband met werkzaamheden voor cliënten onder zich krijgen, op een aparte rekening aan te houden. Dit heet een 'kwaliteitsrekening'. De belastingdeurwaarder moet bij het leggen van een derdenbeslag onder een notaris aangeven dat dit beslag ziet op het aandeel van de belastingschuldige in deze kwaliteitsrekening. Hij kan dus géén beslag leggen onder de bank waar de kwaliteitsrekening wordt aangehouden.

29.7.4.5. Beslag onder advocaten

Advocaten zijn verplicht een bankrekening ten name van een Stichting derdengelden te hebben. Meestal maken de advocaten hierbij gebruik van een rekening op naam van de door het advocatenkantoor opgerichte 'Stichting derdengelden'. Als de belastingdeurwaarder onder de advocaat derdenbeslag legt, strekt dit beslag zich niet uit tot bedragen die op de rekening staan ten name van de Stichting derdengelden. Hij moet daarvoor derdenbeslag leggen onder de stichting.

29.7.4.6. Beslag onder banken

Voor het leggen van derdenbeslag onder een bank gelden dezelfde formaliteiten als bij andere derdenbeslagen. Daarnaast moet de belastingdeurwaarder rekening houden met de volgende punten: De belastingdeurwaarder vermeldt in ieder geval in het beslagexploot de officiële naam van de bank en haar statutaire woonplaats. Hij laat afschrift op de statutaire woonplaats of op een filiaal van die bank. Daarbij maakt het niet uit of de belastingschuldige een rekening houdt bij dat filiaal. De rekening wordt door het beslag getroffen.

De belastingdeurwaarder legt beslag op alle gelden en goederen die de bank onder zich heeft van de belastingschuldige. Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:

- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als die bekend zijn)

- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdebeslagene houdt, als bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

De belastingdeurwaarder vermeldt ook in het beslagexploot:

- het burgerservicenummer/sofinummer van de belastingschuldige
- dag en tijdstip van beslaglegging
- het telefoonnummer waarop de bank de belastingdeurwaarder of de ontvanger kan bereiken

Als de belastingschuldige een natuurlijk persoon is, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot ook:

- de voorletters en achternaam van de belastingschuldige

29.7.4.7. Beslag op bankrekening echtgenoot

Als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd, kan een belastingschuld ook worden verhaald op de giro- of bankrekeningen die op naam staan van de echtgenoot/geregistreerde partner.

Als het geen 'en/of'-girorekening of -bankrekening is, maar een rekening die uitsluitend op naam van de echtgenoot staat, legt de belastingdeurwaarder het beslag onder derden ten laste van de echtgenoot. Hij maakt hierbij gebruik van de executoriale titel die hij heeft ten laste van de belastingschuldige.

Als niet duidelijk is op welke naam de giro- of bankrekening staat, of als het huwelijksgoederenregime niet bekend is, legt de belastingdeurwaarder een beslag onder derden ten laste van de belastingschuldige en een beslag onder derden ten laste van de echtgenoot.

De belastingdeurwaarder geeft in het beslagexploot aan op grond waarvan hij de giro- of bankrekening kan uitwinnen die op naam van de echtgenoot of geregistreerde partner staat.

29.7.5. Conservatoir beslag

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken om conservatoir derdenbeslag te leggen. De ontvanger vraagt dit verlot alleen als er (nog) geen dwangbevel is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. De ontvanger heeft hiervoor verlof nodig van de voorzieningenrechter. De belastingdeurwaarder maakt dan een exploit van conservatoir beslag onder derden op.

Hij geeft ook een Verklaringsformulier derdenbeslag aan de derde af, waarop deze aangeeft welke goederen hij van belastingschuldige onder zich had ten tijde van de beslaglegging.

Het conservatoir beslag onder derden gaat over in executoriaal beslag onder derden, nadat de belastingdeurwaarder voor de betreffende schuld een dwangbevel heeft betekend.

Bij civiele invordering (TOR-posten) moet de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een dagvaarding aan de derde betekenen.

29.7.6. Exploit conservatoir beslag opmaken

De belastingdeurwaarder legt een conservatoir derdenbeslag op vrijwel dezelfde wijze als een executoriaal derdenbeslag. In afwijking daarvan vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot:

- het verlof tot het leggen van conservatoir beslag van de voorzieningenrechter
- het bedrag waarvoor het verlof is verleend
- waar de eis in hoofdzaak aanhangig is, of binnen welke termijn de eis in hoofdzaak aanhangig gemaakt moet worden

De belastingdeurwaarder betekent aan de derdebeslagene:

- het beslagexploot
- het verzoek aan de voorzieningenrechter
- het verkregen verlof

De belastingdeurwaarder betekent dezelfde stukken aan de belastingschuldige.

29.7.6.1. Verklaringsformulier

De derdebeslagene levert zijn verklaring na 4 weken bij de ontvanger in. Als de derde de verklaring naar de belastingdeurwaarder stuurt, levert deze de verklaring bij de ontvanger in.

29.7.6.2. Overgang naar executoriaal beslag

Om zaken uit conservatoir beslag te kunnen uitwinnen, moet dit beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra:

- de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en
- de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene en aan de derde heeft betekend

Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

29.8. Beslag onder de ontvanger

Schuldeisers kunnen derdenbeslag leggen onder de ontvanger voor een vordering van hen op de schuldenaren. Dit doen ze met name wanneer zij

verwachten of weten dat de schuldenaren belasting zullen terugkrijgen van de Belastingdienst.

Een schuldeiser kan onder de ontvanger derdenbeslag leggen op:

- vorderingen die de belastingschuldige op de ontvanger heeft.
- toekomstige vorderingen die een belastingschuldige op de ontvanger krijgt. Deze toekomstige vorderingen moeten voortvloeien uit een rechtsverhouding die al bestaat op het moment van de beslaglegging. Bij een voorlopige teruggaaf 2008 met dagtekening 15 januari 2008 ontstaat deze rechtsverhouding op de datum van dagtekening.
- roerende zaken van de belastingschuldige, niet zijnde registergoederen, die de ontvanger onder zich heeft.

Door beslag onder derden te leggen, mag de ontvanger de teruggaaf niet meer aan de belastingschuldige betalen. Wel kan de ontvanger de teruggaaf met een openstaande belastingschuld verrekenen.

Een derdenbeslag op een toeslag moet de schuldeiser leggen onder Belastingdienst/Toeslagen.

De ontvanger kan ook beslag onder zichzelf leggen. Dit zal de ontvanger uitsluitend doen als hij een aanslag of terugvordering niet kan verrekenen, of als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd en zijn echtgenoot/partner recht heeft op een door de Belastingdienst uit te betalen bedrag. Dit wordt het eigen beslag genoemd.

29.8.1. Beslag onder de ontvanger door schuldeiser op teruggave belastingschuldige

Gerechtsdeurwaarders informeren vaak bij de Belastingdienst of hun schuldenaar een belastingteruggave heeft of zal krijgen van de Belastingdienst. De ontvanger moet dan nagaan welke informatie hij mag verstrekken en welke niet.

Als door een gerechtsdeurwaarder derdenbeslag onder de ontvanger wordt gelegd, moet de ontvanger die dit derdenbeslag in handen krijgt direct blokkeringen aanbrengen in ETM om ervoor te zorgen dat geen bedragen meer worden uitbetaald.

De ontvanger moet aan de gerechtsdeurwaarder een schriftelijke verklaring verstrekken. Om een goede verklaring te kunnen verstrekken, gaat de ontvanger na of de belastingschuld tot aan de datum van beslaglegging goed is vastgesteld en of een teruggave verrekend kan of moet worden met belastingschuld. Na deze stap verstrekt de ontvanger een verklaring. Vervolgens gaat de ontvanger na welke bedrag uitbetaald moet worden en gaat hij over tot uitbetaling.

Het kan zich ook voordoen dat het beslag geen doel treft. De ontvanger vraagt dan opheffing van het beslag.

29.8.1.1. Informatieverstrekking aan beslaglegger

Aan een gerechtsdeurwaarder die beslag wil leggen en de mogelijkheden daartoe wil nagaan, moet schriftelijk informatie worden verstrekt. Deze informatieplicht heeft alleen betrekking op periodieke betalingen die de

Belastingdienst verricht of gaat verrichten op grond van een verleende voorlopige teruggaafbeschikking.

De informatieverplichting heeft betrekking op:

- de vraag of een voorlopige teruggave is verleend
- de termijn en de omvang van de betalingen van een voorlopige teruggaaf, onder vermelding van een eventuele verrekening als deze plaats vindt
- de vraag of op de voorlopige teruggaaf reeds beslag door een andere schuldeiser is gelegd

De ontvanger neemt aan dat de gerechtsdeurwaarder gerechtigd is tot het leggen van beslag tegen de schuldenaar in kwestie. Uiteraard moet de ontvanger wel nagaan of het informatieverzoek echt door een gerechtsdeurwaarder is gedaan.

29.8.1.2. Registreren/blokken derdenbeslag

Direct nadat de ontvanger op de hoogte is gesteld van het derdenbeslag, tekent hij dit aan. Daarbij vermeldt de ontvanger door wie, waarvoor en waarop derdenbeslag is gelegd. Ook brengt de ontvanger onmiddellijk blokkeringen aan zodat geen belastingteruggaven worden uitbetaald aan de belastingplichtige. De ontvanger legt van dit derdenbeslag een dossier aan.

Als een derdenbeslag binnenkomt bij een ontvanger die niet competent is, stelt deze onverwijld zijn wel competente collega in kennis van het beslag en stuurt het exploot onverwijld naar hem door.

29.8.1.3. Verrekeningen nagaan

De ontvanger gaat direct na het leggen van het derdenbeslag onder de ontvanger na of verrekening mogelijk is van de belastingteruggaven met belastingschulden. Verrekening is ook mogelijk als de belastingschuld materieel al verschuldigd is, maar nog niet is geformaliseerd doordat nog geen aanslag is opgelegd.

In dat geval verzoekt de ontvanger de inspecteur zo spoedig mogelijk over te gaan tot het opleggen van de aanslag. Het is nodig dat de belastingschuld op de datum van beslaglegging formeel komt vast te staan.

29.8.1.4. Verklaring verstrekken

Een derdenbeslag onder de ontvanger moet zijn gespecificeerd en aangeven waarop beslag wordt gelegd.

Als onduidelijk is waarop beslag wordt gelegd, vraagt de ontvanger de beslaglegger om nadere specificatie binnen 14 dagen. Het beslag kan betrekking hebben op een verleende voorlopige teruggaaf inkomensheffing over een lopend jaar, of op een teruggaaf over verstreken jaren. De ontvanger verklaart binnen 4 weken na de beslaglegging aan de beslaglegger of het beslag doel treft.

Beslag op een voorlopige teruggave over een lopend jaar

Bij een beslag op een verleende voorlopige teruggaaf over een lopend jaar moet de beslaglegger de beslagvrije voet vermelden. Als de beslaglegger geen beslagvrije voet vermeld of een te lage beslagvrije voet, vraagt de

ontvanger aan de beslaglegger uitdrukkelijk te verklaren of de beslagvrije voet terecht niet is vermeld of terecht zo laag is.

Als derdenbeslag is gelegd op een voorlopige teruggaaf van de partner of echtgenoot van de schuldenaar ten laste van wie derdenbeslag wordt gelegd, is dit beslag alleen geldig wanneer er sprake is van algehele gemeenschap van goederen. Als de ontvanger vermoedt dat er geen sprake is van algehele gemeenschap van goederen, vraagt hij de beslaglegger hem uitdrukkelijk te bevestigen dat het beslag rechtsgeldig is.

De ontvanger stuurt een afschrift van zijn brieven waarin hij om zo'n bevestiging vraagt aan de belastingplichtige en/of de echtgenoot/partner. Als laatstgenoemde reageert, verwijst de ontvanger hem naar de beslaglegger.

In afwachting van de bevestiging van de beslaglegger op zijn vragen, doet de ontvanger nog geen verklaring. Eventuele teruggaven worden niet uitbetaald maar aangehouden.

Beslag op een teruggaaf over verstreken jaren

Ondanks de verplichting tot specificatie vallen ook niet genoemde vermogensbestanddelen onder het beslag. Alle teruggaven die de ontvanger moet uitbetalen aan de belastingplichtige vallen onder het beslag en moeten in de verklaring worden vermeld. Wanneer de ontvanger kan/zal gaan verrekenen, vermeldt hij dat in de verklaring.

29.8.1.5. Uitbetalen

Als geen verrekening mogelijk is van uit te betalen teruggaven met belastingschulden, keert de ontvanger de onder het beslag vallende gelden uit aan de beslaglegger tot ten hoogste het bedrag waarvoor beslag is gelegd. De teruggaaf moet dan wel geformaliseerd zijn.

Als er sprake is van een geschil tussen de beslaglegger en de belastingplichtige betaalt de ontvanger het bedrag toch uit aan de beslaglegger. De ontvanger stelt de belastingplichtige daarvan in kennis. Als de ontvanger heeft voldaan aan het derdenbeslag, hervat hij daarna de uitbetalingen aan de belastingplichtige.

29.8.1.6. Beslag opheffen

Als aan het derdenbeslag is voldaan, geldt het beslag niet meer. De ontvanger heft dan de blokkeringen op uitbetaling van teruggaven op.

Ook als de beslaglegger aan de ontvanger meedeelt dat het beslag is opgeheven, handelt de ontvanger op deze wijze.

29.8.2. Eigenbeslag

De ontvanger kan beslag onder zichzelf leggen. Dit zal de ontvanger uitsluitend doen wanneer hij een vordering of aanslag niet kan verrekenen met een uit te betalen bedrag of belastingteruggave. Of als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd en zijn echtgenoot/partner recht heeft op een door de Belastingdienst uit te betalen bedrag. Dit wordt het eigen beslag genoemd. De ontvanger geeft de opdracht daartoe aan de belastingdeurwaarder.

29.9. Beslag onder ontvanger BDW

Als een belastingschuldige een belastingschuld heeft terwijl de ontvanger een bedrag aan hem moet uitbetalen, verrekent de ontvanger het uit te betalen bedrag met de schuld. Er zijn echter omstandigheden waarbij de ontvanger niet kan overgaan tot verrekening. In die gevallen zal de ontvanger de belastingdeurwaarder verzoeken om beslag te leggen op het uit te betalen bedrag door een beslag onder de ontvanger (de Belastingdienst).

De belastingdeurwaarder legt beslag op grond van:

- een beslagopdracht van de ontvanger
- verlot van de voorzieningenrechter

29.9.1. Executoriaal beslag

Voordat de belastingdeurwaarder executoriaal beslag legt, moet hij beschikken over een executoriale titel. Dit zal een betekend dwangbevel zijn of een gosse van een vonnis.

Het exploot waarbij hij beslag legt onder de ontvanger bevat in ieder geval:

- de gegevens en de woonplaats van de ontvanger
- de naam en woonplaats van de belastingschuldige
- een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vorderingen waarop hij beslag legt
- de gegevens van het dwangbevel waarvoor hij beslag legt, inclusief een opgave van wat de belastingschuldige volgens dat dwangbevel verschuldigd is
- een keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Als het exploot niet voldoet aan deze formaliteiten, is het nietig.

Bij het opmaken van het exploot moet de belastingdeurwaarder ook de 'gewone' formaliteiten in acht nemen, zoals een juiste datering, zijn voornamen, naam en kantooradres en een opgave van de kosten. Hij maakt het beslag aan de belastingschuldige bekend door betekening van het beslagexploot.

29.9.2. Conservatoir beslag

Een conservatoir beslag is een bewarend beslag (bewaring van recht). Doel is te voorkomen dat de belastingschuldige zaken vervreemdt of bezwaart. Bij de ontvanger komt een conservatoir beslag alleen voor wanneer er (nog) geen dwangbevel of vonnis is.

Voor een conservatoir beslag is een verlot van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. Als de belastingdeurwaarder opdracht krijgt om conservatoir beslag te leggen, is het verlot van de voorzieningenrechter van de rechtbank de titel die hij in het proces-verbaal van beslag moet vermelden.

Het exploit waarbij hij beslag legt onder de ontvanger bevat in ieder geval:

- de gegevens en de woonplaats van de ontvanger
- de naam en woonplaats van de belastingsschuldige
- een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vorderingen waar hij beslag op legt
- de gegevens van het dwangbevel waarvoor hij beslag legt, inclusief een opgave van wat de belastingsschuldige volgens dat dwangbevel verschuldigd is
- een keuze van woonplaats ten kantore van de belastingsschuurwaarder

Als het exploit niet voldoet aan deze formaliteiten, is het nietig.

Bij het opmaken van het exploit moet de belastingsschuurwaarder ook de 'gewone' formaliteiten in acht nemen, zoals een juiste datering, zijn voornamen, naam en kantooradres en een opgave van de kosten.

De belastingsschuurwaarder maakt het beslag bekend aan de belastingsschuldige door betekening van het beslagexploit. Tegelijk met het beslagexploit betekent hij het verlot van de voorzieningenrechter en het verzoek waarop dit verlot is gebaseerd.

Als de ontvanger een executoriale titel heeft, geeft hij de belastingsschuurwaarder opdracht om deze titel te betekenen aan de belastingsschuldige. Na deze betekening gaat het conservatoir beslag van rechtswege over in een executoriaal beslag.

Bij civiele invordering (TOR-posten) moet de belastingsschuurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een dagvaarding aan de derde betekenen.

29.10. Beslag op onroerende zaken

Beslag op onroerende zaken kan door de ontvanger worden gebruikt als een belastingplichtige of aansprakelijkgestelde niet aan zijn betalingsverplichting voldoet en in het bezit is van een onroerende zaak. Er zijn diverse soorten onroerende zaken.

De ontvanger gaat de mogelijkheid tot beslaglegging op onroerende zaken na. De ontvanger geeft een schriftelijke beslagopdracht aan de belastingsschuurwaarder.

Als er zich geschillen voordoen over de verkoop van onroerende zaken, dan neemt de ontvanger contact op met de Rijksadvocaat. Executoriale verkoop geschiedt openbaar of onderhands. Opheffing van het beslag onroerende zaken geschiedt door de belastingsschuurwaarder, door een vonnis van de rechtbank, of door een notariële verklaring van waardeeloosheid.

29.10.1. Omschrijving

Onroerende zaken zijn:

- grond
- nog niet gewonnen delfstoffen
- met de grond verenigde beplanting
- gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:3)
- bestanddelen van een onroerende zaak, dit kunnen zijn:
 - alles wat volgens de verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt
 - zaken die met de hoofdzaak zodanig verbonden zijn dat zij daarvan niet kunnen worden afgescheiden, zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan de hoofdzaak (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:4, lid 1 en 2)

Daarnaast heeft beslag op onroerende zaken betrekking op:

- vruchten en beplantingen die zich op het moment van de inschrijving van het beslag nog op of in de zaak bevinden, of nog op het veld staan en voor de verkoop geoogst worden. Dit geldt niet als hierop rechten of beslagen van derden rusten, waaronder het pandrecht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 507).
- nog verschuldigde huur of pacht, maar alleen als het beslag betekend is aan de huurder of pachter en als er een notaris is aangewezen aan wie de huur- of pachtsommen moet worden afgedragen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:237, lid 4)
- datgene wat aan de geëxecuteerde verschuldigd is als erfpachtcanon, als retributie, als opstalrecht, als erfdienstbaarheid, of als tegenprestatie voor een kwalitatieve verplichting (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:252, lid 4)
- vorderingen tot vergoeding die na de inschrijving in de plaats van de zaak zijn getreden, met inbegrip van vorderingen bij waardeverminderingen van de zaak. De vorderingen moeten worden voldaan aan de aangewezen notaris. Voor het uitvoeren van deze zaakvervangende vordering moet u eventueel derdenbeslag laten leggen onder een verzekeringsmaatschappij.
- voor overdracht vatbare beperkte rechten op onroerende zaken, zoals recht van vruchtgebruik, erfpacht of opstal
- appartementsrechten (Burgerlijk Wetboek, artikel 5:117)
- aandelen in een onroerend goed (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:96)

29.10.2. Voorbereiden beslag

Als voorbereiding op de beslaglegging onroerende zaken verzamelt de ontvanger gegevens over de betreffende onroerende zaak en beoordeelt hij of beslag wenselijk is. Ook gaat de ontvanger na of toestemming van het ministerie is vereist.

Redenen voor beslaglegging op onroerende zaken door de ontvanger kunnen zijn:

- om uit de opbrengst van de openbare verkoop van de onroerende zaak een belastingschuld of een invorderingsschuld voor een andere instantie te laten voldoen
- als zekerheidsmaatregel, bijvoorbeeld wanneer er nog bezwaar of beroep in behandeling is
- als drukmiddel om de belastingschuldige te dwingen de in te vorderen schuld te betalen

29.10.2.1. Gegevens verzamelen

Als voorbereiding van de beslaglegging op onroerende zaken gaat de ontvanger in de eerste plaats na of de belastingschuldige (mede) eigenaar is van de onroerende zaak. Hij raadpleegt daarvoor aangiften en RIS.

De ontvanger vraagt ook aan het team waardeonderzoek van zijn kantoor kadastrale en hypothecaire uittreksels van het Kadaster. Hieruit blijken de eigendom, zakelijke rechten en de eventuele (maximale) hypotheek.

Uit de gegevens van het Kadaster kan blijken dat sprake is van een zogenaamde Vormerkung (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:3). Dit is een voorlopige aantekening van wijziging in het kadastraal register. Deze voorlopige aantekening of inschrijving is mogelijk bij de koop van een tot bewoning bestemde onroerende zaak of bestanddeel daarvan. Daarbij gelden de volgende twee voorwaarden:

- dat de koper een natuurlijk persoon is die niet handelt in de uitoefening van een beroep of bedrijf
- dat de overeenkomst schriftelijk is aangegaan

Samengevat regelt de Vormerkung de bescherming voor de koper van een woonhuis voor de periode tussen het inschrijven van de koopovereenkomst en het passeren van de leveringsakte bij de notaris. De koper van een onroerende zaak wordt gedurende 6 maanden beschermd en behoudt in die tijd zijn recht op levering. Als de levering niet plaatsvindt binnen 6 maanden, vervalt deze bescherming.

Als de koopsom (mogelijk) nog niet is betaald en deze Vormerkung nog geldt, legt de ontvanger onder de koper beslag onder derden. Dan zal de koop mogelijk door kunnen gaan, maar moet de koopsom waarop beslag is gelegd aan de Belastingdienst worden voldaan op het moment van levering.

De in het Kadaster ingeschreven hypotheek laat de maximale hypotheek zien. Wat de nog openstaande hypothecaire geldlening is, blijkt niet uit het Kadaster. Over de daadwerkelijke hoogte van de hypothecaire lening kan de

ontvanger bij de hypotheekhouder informatie opvragen. Als de hypotheekhouder een bank is, kan de ontvanger gebruik maken van de gedragscode fiscus - banken.

29.10.2.2. Wenselijkheid beslag nagaan

De ontvanger gaat na of openbare verkoop als gevolg van zijn beslag tot een opbrengst kan leiden waarmee de schuld (gedeeltelijk) wordt voldaan. Hij kijkt daarvoor in de aangiften naar gegevens over de onroerende zaken. Hij gaat verder aan de hand van de WOZ-waarde en de ingeschreven hypotheek na of er sprake is van een te verwachten overwaarde.

Zonodig laat de ontvanger door de afdeling waardeonderzoek een taxatie verrichten. De taxatie laat twee waarden zien: een waarde bij onderhandse verkoop (vrije waarde in het economisch verkeer) en een waarde bij executoriale verkoop.

De taxateur van de Belastingdienst kan volstaan met een zichttaxatie, als dat volgens de ontvanger wenselijk is. De taxateur gaat de onroerende zaak dan niet binnen. Evenmin heeft hij contact met de belastingschuldige/eigenaar. Gebruikelijk is echter een taxatie waarbij de taxateur de onroerende zaak ook van binnen opneemt.

De ontvanger gaat ook na of een vordering op grond van artikel 19 van de Invorderingswet onder de huurder of pachter doelmatig is. Een vordering op grond van artikel 19 is niet mogelijk voor vorderingen genoemd in artikel 507, lid 4 en artikel 507a van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

29.10.2.3. Toestemming beslag ministerie

Om beslag te leggen op een onroerende zaak van een onderneming met meer dan 50 werknemers, is toestemming van het ministerie nodig als de onderneming na de openbare verkoop moet worden gestaakt.

Als de ontvanger beslag legt maar (nog) niet tot openbare verkoop overgaat, heeft hij geen toestemming nodig van het ministerie. Als de ontvanger daarna alsnog overgaat tot openbare verkoop, moet hij wel toestemming vragen aan het ministerie als de onderneming als gevolg van de verkoop wordt beëindigd en meer dan 50 werknemers worden ontslagen.

29.10.2.4. Beslagbeslissing

In de volgende gevallen geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht beslag onroerende zaken te leggen:

- als een overwaarde is te verwachten
- als de ontvanger het wenselijk acht de belastingschuldige onder druk te zetten
- als de ontvanger zekerheid wil door het leggen van beslag

29.10.3. Beslagopdracht

De ontvanger maakt de beslagopdracht onroerende zaken op, zendt deze met de bijbehorende stukken aan de belastingdeurwaarder en registreert de opdracht in ETM.

- De ontvanger geeft zijn opdracht om beslag onroerende zaken te leggen schriftelijk aan de belastingdeurwaarder. Als na het bevel tot betaling 1 jaar of meer is verstreken (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 503), dan verzoekt de ontvanger de belastingdeurwaarder opnieuw een bevel tot betaling te doen.

Welke gegevens de ontvanger aan de belastingdeurwaarder verstrekt is afhankelijk van de situatie. Hieronder volgt een overzicht:

Gegevens die de ontvanger verstrekt aan de belastingdeurwaarder	Toelichting
NAW-gegevens van de belastingschuldige/eigenaar	
Een volledige omschrijving van de onroerende zaak, zoals vermeld in het kadastrale uittreksel	
Opdracht tot beslag onroerende zaken én beslag roerende zaken	Bij twijfel of de in een onroerende zaak aanwezige zaken onroerend of roerend zijn. Bij een hypotheek
De naam van een hypotheekhouder en het adres waaraan de belastingdeurwaarder het beslag aan deze moet betekenen	
NAW-gegevens van de aan te wijzen notaris	Als de ontvanger verwacht dat de hypotheekhouder geen gebruik zal maken van zijn recht om de openbare verkoop over te nemen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 435, lid 3). Anders laat hij dit achterwege. De hypotheekhouder zal dan immers een notaris aanwijzen. Als de ontvanger een notaris wil laten aanwijzen, moet hij vooraf met deze notaris overleggen of deze daarmee instemt.
NAW-gegevens van een huurder of pachter	Bij huur of pacht. Deze gegevens zijn van belang voor het betekenen van het beslag aan deze huurder of pachter (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 507, lid 3). De huurder of pachter moet de huur of pacht daarna aan de aangewezen notaris voldoen. Dit telt dan mee als opbrengst van de openbare verkoop. Als sprake is van een hypotheek kan de ontvanger daarom meestal beter een vordering op grond van artikel 19 doen.
De mededeling of opnieuw domicilie moet worden gekozen en/of een vernieuwd bevel tot betaling moet worden gedaan, voordat de belastingdeurwaarder beslag legt.	Uit het dwangbevel moet blijken of de ontvanger domicilie heeft gekozen bij de belastingdeurwaarder. Als de domiciliekeuze afwijkt, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht opnieuw domicilie te kiezen.

De ontvanger verzoekt de belastingdeurwaarder zorg te dragen voor:

De ontvanger verzoekt aan de belastingdeurwaarder	Toelichting
<p>Onmiddellijke inschrijving in de openbare registers door middel van formulier Hypotheken nummer 3</p> <p>Betekening op straffe van nietigheid van het inschrijven in de openbare registers aan de belastingschuldige binnen 3 dagen na de inschrijving (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 505, lid 1).</p> <p>Betekening van het leggen van beslag op onroerende zaken aan de hypotheekhouder, binnen 4 dagen na de inschrijving (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 508) (In sommige gevallen) betekening van het leggen van beslag op onroerende zaken aan de eventuele huurder of pachter.</p> <p>Betekening van het beslag op de onroerende zaak aan eventuele derden, binnen 8 dagen na de inschrijving in de registers</p> <p>Aanstelling van een gerechtelijk bewaarder als dit voor het beheer van de onroerende zaak wenselijk is</p>	<p>Dit formulier is kosteloos verkrijgbaar bij de Dienst van het Kadaster en de openbare registers</p> <p>Als de betekening door een andere (tweede) deurwaarder moet plaatsvinden, kan de eerste deurwaarder het proces-verbaal van beslag aan de tweede deurwaarder faxen).</p> <p>Dit is alleen nodig als ook een notaris is aangewezen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 514) en alleen wenselijk als een vordering op grond van artikel 19 niet meer opbrengst oplevert</p>

De ontvanger zendt de volgende stukken toe aan de deurwaarder:

- een schriftelijke opdracht tot het leggen van beslag
- een of meer dwangbevelen, die niet langer dat 1 jaar geleden betekend zijn
- een kadastraal uittreksel
- een hypothecair uittreksel (in geval van een hypotheek)

De ontvanger ontvangt het proces-verbaal van beslag en de betekening(en) na de beslaglegging van de belastingdeurwaarder. Hij tekent de beslaglegging en de betekening(en) daarvan aan, onder opgave van de kosten van het leggen van het beslag. Op dat moment brengt hij ook de kosten van doorhaling van het beslag in rekening.

29.10.4. Geschillen voorgenomen verkoop

Als zich geschillen voordoen over de verkoop van onroerende zaken, neemt de ontvanger in spoedeisende gevallen telefonisch contact op met de Rijksadvocaat. Een geschil kan zich ook voordoen over de verdeling van de opbrengst van de geveilde of (met toestemming van de ontvanger) onderhands verkochte onroerende zaak.

Als geen overeenstemming wordt bereikt tussen de hypotheekhouder en beslagleggers over de verdeling van de opbrengst, dan is een procedure voor de rechtbank nodig met inschakeling van de Rijksadvocaat.

Als er geen sprake is van spoedeisende gevallen en de ontvanger schakelt de Rijksadvocaat schriftelijk in, dan maakt hij daarvoor een ambtsbericht op en voegt daar bijlagen bij. Originele beslagstukken verstuurt de ontvanger aangetekend naar de Rijksadvocaat. Hij houdt een kopie achter van alle verstuurde stukken.

29.10.4.1. Ambtsbericht opstellen

Als de ontvanger de Rijksadvocaat inschakelt bij een voorgenomen verkoop van een onroerende zaak, dan stelt de ontvanger een ambtsbericht op. Hij vermeldt hierin de volgende gegevens (tenzij dit rechtstreeks uit de beslagstukken blijkt):

- een specificatie van de schuld die de ontvanger invordert
- de opgaven waaruit blijkt of de belastingaanslagen of
- terugvorderingbeschikkingen onherroepelijk vaststaan en in redelijkheid materieel verschuldigd kunnen worden geacht (dit geldt met name voor voorlopige aanslagen)
- de financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- de aard van de onroerende zaak met inbegrip van eventuele bestanddelen en de geschatte verkoopwaarde de vermoedelijke kosten van uitwinning. Dit zijn alle kosten die zijn gemaakt en vermoedelijk nog gemaakt zullen worden.
- het bedrag waarvoor de onroerende zaak hypothecair is verbonden
- het bedrag van de openstaande hypothecaire schuld als dat bekend is

29.10.4.2. Bijlagen bijvoegen

Als de ontvanger de Rijksadvocaat inschakelt bij een voorgenomen verkoop van een onroerende zaak, dan stelt de ontvanger een ambtsbericht op. De ontvanger voegt bij het ambtsbericht de volgende bijlagen:

- een uittreksel uit de kadastrale legger met daarop een aantekening van de hypotheken en beslagen die op de onroerende zaak rusten
- de originele beslagstukken of een kopie daarvan als de Rijksadvocaat instemt met een afschrift van deze stukken

29.10.5. Openbare/onderhandse verkoop

In geval van een openbare verkoop van een onroerende zaak, zal de aangewezen notaris (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 514) een datum vaststellen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 515) voor de openbare verkoop en deze bekend maken door advertenties in dagbladen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 516). Op de dag van de openbare verkoop zal de notaris door opbod en afmijning de onroerende zaak veilen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 519).

Voorafgaand aan de openbare verkoop kan de hypotheekhouder of de belastingschuldige (hypotheekgever) de rechtbank vragen om in te stemmen met een onderhandse verkoop. De openbare verkoop wordt dan door de notaris opgeschort gedurende de behandeling van dit verzoek.

De ontvanger kan als beslaglegger bezwaar maken tegen een dergelijk verzoek als de verwachte opbrengst bij een openbare verkoop hoger is. Hiervoor is inschakeling van de Rijksadvocaat niet nodig. Het gaat hierbij

meestal om de waarde van de onroerende zaak zoals die blijkt uit taxaties of de WOZ-waardevaststelling.

Als de onroerende zaak van een ondernemer op grond van het hypotheekrecht executoriaal wordt verkocht, dan kan er sprake zijn van een belaste levering. Als de ontvanger de hypotheekhouder is, dan moet hij aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de ontvanger vermelden 'omzetbelasting verlegd'; voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

29.10.6. Opheffen beslaglegging

Als het beslag is opgeheven of om andere reden is vervallen, zorgt de ontvanger ervoor dat de inschrijving in de openbare registers wordt doorgehaald. Er zijn verschillende wijzen waarop de ontvanger het ingeschreven beslag kan laten doorhalen:

- door een schriftelijke verklaring van de belastingdeurwaarder
- door een rechterlijke uitspraak
- door executoriale verkoop
- door een notariële verklaring

29.10.6.1. Opheffen vonnis via rechtbank

Eén van de wijzen waarop de ontvanger het ingeschreven beslag op onroerende zaken kan laten doorhalen, is door een vonnis van de rechtbank.

De doorhaling van het beslag kan plaatsvinden door de inschrijving in de openbare registers van een rechterlijke uitspraak die dient tot opheffing van het beslag (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:17, lid 1, onderdeel e). Het beslag kan ook worden doorgehaald door inschrijving in de openbare registers van de rechterlijke verklaring die inhoudt dat het beslag waardeloos is (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:29).

29.10.6.2. Opheffen via executoriale verkoop

Eén van de wijzen waarop de ontvanger het ingeschreven beslag op onroerende zaken kan laten doorhalen, is door executoriale verkoop van die onroerende zaken.

Als na de openbare verkoop de onroerende zaak wordt geleverd en de koopsom wordt voldaan, dan gaan alle daarop rustende hypotheken en beslagen teniet (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:273, lid 1).

29.10.6.3. Opheffen via notariële verklaring

Eén van de wijzen waarop de ontvanger het ingeschreven beslag op onroerende zaken kan laten doorhalen, is door een notariële verklaring van waardeloosheid.

De ontvanger verklaart schriftelijk dat het beslag waardeloos is en geeft deze verklaring aan de belastingschuldige of aan de notaris. De belastingschuldige laat vervolgens bij een notaris een notariële verklaring opmaken. Deze verklaring houdt in dat de ontvanger schriftelijk heeft verklaard dat de inschrijving van het beslag waardeloos is. De

belastingsschuldige moet de notariële verklaring (of een authentieke kopie daarvan), met daaraan gehecht de verklaring van de ontvanger, ter inschrijving aanbieden aan de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:28).

Bij een onderhandse verkoop van de in beslag genomen onroerende zaak kan de ontvanger alle executiekosten van de Belastingdienst van tevoren opgeven aan de notaris. Zo kan de notaris hiermee bij de afwikkeling van de verkoopopbrengst al rekening houden. Bij executoriale verkoop zijn geen kosten van opheffing van het beslag aan de Belastingdienst verschuldigd, omdat de inschrijving van het Vonnis van verkrijging door de koper het gelegde beslag overschrijft.

29.11. Beslag op onroerende zaken BDW

De belastingdeurwaarder krijgt schriftelijk opdracht van de ontvanger om beslag op onroerende zaken te leggen. De ontvanger verstrekt hem daarbij de nodige gegevens.

De belastingdeurwaarder gaat na of er nog een hernieuwd of een vernieuwd bevel tot betaling gedaan moet worden.

Daarna maakt hij een beslag op onroerende zaken.

Dit proces-verbaal wordt volgens de richtlijnen ter inschrijving aangeboden bij een vestiging van het Kadaster.

Daarnaast zorgt hij voor tijdige betekening aan de belastingsschuldige en aan de eventuele hypotheekverstrekker(s).

Als het beslag bij het Kadaster moet worden doorgehaald of opgeheven, krijgt de belastingdeurwaarder wederom een schriftelijk verzoek van de ontvanger. De belastingdeurwaarder betekent het exploit van de doorhaling ook aan de belastingsschuldige en de eventuele hypotheekverstrekker(s). De belastingdeurwaarder kan opdracht krijgen van de ontvanger, of rechtstreeks van de Rijksadvocaat, om conservatoir beslag op onroerende zaken te leggen, met opdracht voor inschrijving van dit beslag bij het Kadaster.

Daarnaast zorgt hij voor tijdige betekening aan de belastingsschuldige en voor de eventuele doorhaling van het beslag.

Een conservatoir beslag op onroerende zaken gaat over in executoriaal beslag na betekening van een dwangbevel. Door een faillissement of wettelijke schuldsaneringsregeling vervallen alle gelegde beslagen.

Het beslag herleeft zodra het faillissement door vernietiging of opheffing is geëindigd. De belastingdeurwaarder maakt van de herleving een exploit op ter inschrijving bij het Kadaster. Hij stelt de belastingsschuldige in kennis van de herleving.

De belastingdeurwaarder heeft geen bemoeienis met de verkoop van een onroerende zaak. Als de ontvanger een notaris aanwijst, stelt de belastingdeurwaarder de belastingsschuldige door betekening op de hoogte.

29.11.1. Verstrekken gegevens aan belastingdeurwaarder

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder schriftelijk opdracht om beslag op onroerende zaken te leggen. De ontvanger verstrekt hem de volgende gegevens:

- de NAW-gegevens van de belastingschuldige/eigenaar
- een volledige omschrijving van de onroerende zaak, zoals vermeld in het kadastrale uittreksel
- de notariële akte van de huwelijks staat van de belastingschuldige de opdracht tot beslag onroerende zaken én beslag roerende zaken de naam van een hypotheekhouder en het adres waaraan de belastingdeurwaarder het beslag aan deze moet betekenen
- eventueel NAW-gegevens van de aan te wijzen notaris
- NAW-gegevens van een huurder of pachter
- de mededeling of opnieuw woonplaats moet worden gekozen

Voor het opmaken van het beslag kan de belastingdeurwaarder zelf nadere informatie opvragen bij het Kadaster, of bij de afdeling Registratie en Successie.

29.11.2. Betekening exploot ouder dan 1 jaar

Als na het bevel tot betaling bij de betekening van het dwangbevel of bij een ander daarna betekend exploot 1 jaar of meer is verstreken, moet de belastingdeurwaarder een vernieuwd bevel tot betaling doen. Dit betekent dat er op zijn vroegst de 3e dag volgend op de dag van betekening beslag op onroerende zaken gelegd kan worden.

Deze 3 dagen zijn ook van toepassing als de belastingdeurwaarder niemand heeft gesproken bij een hernieuwd bevel tot betaling van het dwangbevel dat per post is betekend. Als de belastingdeurwaarder wel iemand spreekt bij het hernieuwd bevel tot betaling, dan is het beslag direct uitvoerbaar.

Bij toepassing van versnelde invordering doorbreekt artikel 15, lid 1, letter b van de Invorderingswet 1990 de termijn van 2 dagen en mag direct na het bevel tot betaling worden overgegaan tot beslaglegging. In het proces-verbaal van onroerende zaken vermeldt de belastingdeurwaarder de toepassing van versnelde invordering en het artikel en onderdeel die de basis voor deze maatregel vormen.

29.11.3. Opmaken beslagstukken

De belastingdeurwaarder moet in het proces-verbaal van beslag onroerende zaken in ieder geval opnemen:

- naam, voornamen (voluit) en kantooradres van de belastingdeurwaarder zelf
- naam en kantooradres van de opdrachtgever

- woonplaatskeuze van de opdrachtgever op het adres van de belastingdeurwaarder
- naam van de belastingschuldige
- woonplaats van de belastingschuldige
- executoriale titel (middel, aanslagnummer, datum uitvaardiging, datum bevel tot betaling)
- omschrijving van de onroerende zaak of het daarop gevestigde recht zoals opgenomen in het uittreksel uit het kadaster of in de hypotheekakte
- de grootte van de onroerende zaak (vermeld de oppervlaktematen zoals aren en centi-aren voluit)
- kadastrale gemeente van de onroerende zaak
- sectie- en kadasternummer van de onroerende zaak
- omschrijving van het aandeel in de eigendom van een onroerend goed, of van het recht daarop
- de kosten van het proces-verbaal

Nadat de belastingdeurwaarder de gegevens op het daartoe bestemde formulier heeft overgenomen, maakt hij een extra exemplaar van het formulier. Dit voorziet hij van een verklaring van eensluidendheid, onder vermelding van zijn naam, voornamen, kantooradres en handtekening.

Als het gaat om een pand in huwelijksgemeenschap waarbij een van de echtelieden een belastingschuld heeft en waarbij uit het kadaster blijkt dat belastingschuldige en zijn partner beiden voor de helft eigenaar zijn, dan kan de belastingdeurwaarder beslag leggen op de hele onroerende zaak.

De belastingdeurwaarder zorgt voor onmiddellijke inschrijving van het proces-verbaal van beslag in de openbare registers van het Kadaster.

29.11.4. Inschrijven beslag

De belastingdeurwaarder laat het beslag op onroerende zaken inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers ('het Kadaster'). Hij moet daarbij aan de eisen aan het formaat voldoen, zoals beschreven voor aanlevering van stukken aan het Kadaster.

Het beslag op onroerende zaken heeft pas een blokkerende werking tegen vervreemdings- en bezwaringshandelingen vanaf het tijdstip van inschrijving in de openbare registers. Daarom is het zaak het beslag zo snel mogelijk in te schrijven. Bij de inschrijving overhandigt de belastingdeurwaarder het origineel van het proces-verbaal van beslag aan de bewaarder van het Kadaster, samen met het exemplaar met de verklaring van eensluidendheid. Als de bewaarder de inschrijving goedkeurt, verstrekt hij de belastingdeurwaarder een bewijs van ontvangst per fax. Op dit bewijs staan:

- het tijdstip van inschrijving
- het nummer en registerdeel dat voor de inschrijving is gereserveerd

Een doorhaling of bijschrijving met zwarte pen mag zolang de oorspronkelijke tekst leesbaar blijft. In de kantlijn vermeldt de belastingdeurwaarder de hoeveelheid doorgehaalde of bijgevoegde woorden, letters of cijfers. Hierbij plaatst hij zijn paraaf.

De bewaarder kan een inschrijving weigeren als bijvoorbeeld niet aan de wettelijke vereisten is voldaan. In dat geval moet de belastingdeurwaarder er op toezien dat de bewaarder het proces-verbaal van beslag inschrijft in het register van voorlopige aantekeningen. De belastingdeurwaarder neemt vervolgens direct contact op met de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder binnen 14 dagen na de eerste aanbieding een verzoek tot verbetering of een hernieuwde aanbieding doet en de bewaarder alsnog tot inschrijving overgaat, geldt het tijdstip van de oorspronkelijke inschrijving. Tegen een ten onrechte geweigerde inschrijving kan de voorzieningenrechter van de rechtbank, in kort geding op verzoek van de ontvanger, alsnog inschrijving bevelen. Als de dagvaarding aan de bewaarder binnen 14 dagen na de eerste aanbieding is uitgebracht, geldt bij toewijzing als inschrijvingstijdstip het tijdstip van de oorspronkelijke aanbieding.

De bewaarder vermeldt op het origineel van het proces-verbaal van beslag datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt de bewaarder het origineel van het proces-verbaal naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

29.11.4.1. Eisen aan formaat

Bij de inschrijving van het beslag op onroerende zaken in de openbare registers houdt de belastingdeurwaarder zich aan de vereisten voor het formaat zoals beschreven door het Kadaster:

- Het stuk wordt aangeleverd op blanco A4-papier van standaardkwaliteit.
- Het stuk is gepagineerd, te beginnen met pagina 1.
- Aan de voet van elk blad staat de tekst 'register hypotheek 3' of 'register hypotheek 4', waar relevant aangevuld met de vermelding LU (luchtvaartuigen) of SC (schepen).
- Alle pagina's hebben een linkermarge van 5 centimeter.
- Alle pagina's hebben een lege boven- en ondermarge van 2 centimeter.
- De lettergrootte bedraagt minimaal 10 punten.
- Het stuk is dubbelzijdig afgedrukt.
- Het gebruik van kleur in de tekst is niet toegestaan.

- Het gebruik van kleur in een bijlage van een stuk is wel toegestaan, mits de bijlage voorziet in een duidelijke vermelding dat andere kleuren dan zwart en wit zijn gebruikt.

NB: het is niet nodig op elke pagina een paraaf te zetten.

29.11.5. Betekenen beslag

De belastingdeurwaarder maakt even zo veel afschriften van het beslag op onroerende zaken als nodig voor de betekening.

Als het beslag gelegd is moet de belastingdeurwaarder binnen 3 dagen na inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de 3e dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige.

Als het beslag gelegd is moet de belastingdeurwaarder binnen 4 dagen na de inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de 4e dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan alle hypotheekhouders.

Als de belastingdeurwaarder opdracht krijgt van de ontvanger om het beslag op onroerende zaken te betekenen aan een mede-eigenaar, gebruikt hij de akte van betekening.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder ook opdracht geven om het beslag op onroerende zaken te betekenen aan een huurder of pachter.

29.11.5.1. Betekenen aan belastingschuldige

Als het beslag onroerende zaken is gelegd, moet de belastingdeurwaarder binnen 3 dagen (dus uiterlijk op de 3e dag na inschrijving van het beslag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige. Als hij dit niet doet, is het beslag van rechtswege nietig.

Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor de betekening aan belastingschuldige doet, moet hij beschikking hebben over een kopie van het proces-verbaal van beslag op onroerende zaken. Na onderling contact kan het proces-verbaal per fax ter betekening aan de betreffende belastingdeurwaarder worden aangeboden.

29.11.5.2. Betekenen aan hypotheekhouder

Als het beslag onroerende zaken is gelegd, moet de belastingdeurwaarder binnen 4 dagen na de inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de 4e dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan alle hypotheekhouders.

De deurwaarder mag kiezen of hij betekent aan de werkelijke woonplaats van de hypotheekhouder, of aan de door de hypotheekhouder in de hypotheekakte opgenomen gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers, of het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart.

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet er toch aan de hypotheekhouder worden betekend. De belastingdeurwaarder betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent hij volgens de algemene regels voor de betekening van exploitatie.

29.11.5.3. Betekenen aan derde-eigenaar

Als de belastingdeurwaarder opdracht van de ontvanger krijgt het beslag op onroerende zaken te betekenen aan een mede-eigenaar, gebruikt hij de akte van betekening. Er gelden geen termijnen voor het betekenen van het beslag. Het niet betekenen heeft geen nietigheid van het beslag tot gevolg.

29.11.5.4. Betekenen aan huurder/pachter

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven het beslag op onroerende zaken te betekenen aan een huurder of pachter. Hiervoor is geen termijn genoemd. Na de betekening valt de aan belastingschuldige nog verschuldigde huur en pacht onder het genoemde beslag. De belastingdeurwaarder betekent daarom na de inschrijving van het beslag zo spoedig mogelijk een afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de huurder of pachter.

In het exploit van betekening moet de belastingdeurwaarder uitdrukkelijk vermelden dat de verschuldigde huur en pacht, behoudens de rechten van derden, betaald moet worden aan de notaris ten overstaan van wie de verkoop wordt gehouden. Hij vermeldt hierbij de naam, het kantooradres en het rekeningnummer van de notaris aan wie de huurder of pachter moet betalen.

29.11.6. Opheffen beslag

De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger opdracht om het beslag op onroerende zaken door te halen. De deurwaarder maakt voor de doorhaling van het beslag op onroerende zaken een schriftelijke verklaring op. Hij gebruikt het daartoe bestemde model en past deze aan zonder het briefhoofd. Op de doorhaling vermeldt hij de datum van inschrijving in het register Hypotheken 3, met het deelnummer en volgnummer. Hij maakt een extra exemplaar van het formulier voorzien van een verklaring van eensluidendheid, met zijn naam, voornamen, kantooradres en handtekening. Van deze verklaring maakt hij even zo veel afschriften als hij nodig heeft voor de betekeningen.

Als de bewaarder de doorhaling goedkeurt, verstrekt hij de belastingdeurwaarder een bewijs van ontvangst per fax. Op dit bewijs staan het tijdstip van inschrijving en het nummer en registerdeel dat voor de doorhaling is gereserveerd.

Voor de inschrijving van de verklaring zijn inschrijvingskosten verschuldigd; de bedragen staan in het Besluit Kadastrale tarieven. De inschrijvingskosten worden vermeld in de verklaring.

De bewaarder vermeldt op de originele doorhaling van het beslag op onroerende zaken datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt hij de originele doorhaling van het beslag naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven om de doorhaling van het beslag op onroerende zaken bij deurwaardersexploot bekend te maken aan belastingschuldige, huurder en pachter.

29.11.6.1. Doorhaling betekenen

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven de doorhaling van het beslag op onroerende zaken bij deurwaardersexploot bekend te maken aan belastingschuldige, huurder en pachter.

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder altijd opdracht een afschrift van de verklaring van doorhaling van het beslag op onroerende zaken te betekenen aan alle hypotheekhouders en eventuele derde-eigenaren.

Bij de betekening aan de hypotheekhouder mag de belastingdeurwaarder kiezen of hij betekent aan de werkelijke woonplaats van de hypotheekhouder, of aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers, of het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart.

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet er toch aan de hypotheekhouder worden betekend. De belastingdeurwaarder betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent hij volgens de algemene regels voor betekening van exploitatie.

29.11.7. Conservatoir beslag

Een conservatoir beslag is een bewarend beslag (bewaring van recht). Het doel van dit beslag is te voorkomen dat de belastingschuldige zaken vervreemdt of bezwaart. Voor een conservatoir beslag is verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. Het verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank is de titel die de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag moet vermelden.

Voor het opmaken van de beslagstukken gebruikt de belastingdeurwaarder een daarvoor ontworpen formulier waarin hij bepaalde gegevens opneemt.

29.11.7.1. Beslagstukken opmaken

Voor het opmaken van de beslagstukken onroerende zaken gebruikt de belastingdeurwaarder een daarvoor ontworpen formulier. De volgende gegevens moet hij in ieder geval in het proces-verbaal opnemen:

- naam, voornamen (voluit) en kantooradres van de belastingdeurwaarder
- naam en kantooradres van de opdrachtgever
- woonplaatskeuze van de opdrachtgever op het adres van de belastingdeurwaarder
- de naam van de belastingschuldige
- de woonplaats van de belastingschuldige
- het verlof tot conservatoir beslag van de rechtbank, met datum en nummer

- omschrijving van de onroerende zaak of het daarop gevestigde recht, zoals opgenomen in het uittreksel uit het Kadaster of in de hypotheekakte
- de oppervlaktematen (zoals aren en centiaren) van de onroerende zaak
- het sectie- en kadasternummer van de onroerende zaak
- een omschrijving van het aandeel in de eigendom van een onroerend goed, of van het recht daarop
- de kosten van het proces-verbaal

Nadat de belastingdeurwaarder de gegevens op het formulier heeft overgenomen, maakt hij een extra exemplaar van het formulier. Dit voorziet hij van een verklaring van eensluidendheid, onder vermelding van zijn naam, voornamen, kantooradres en handtekening.

De belastingdeurwaarder zorgt voor onmiddellijke inschrijving van het proces-verbaal van beslag in de openbare registers van het Kadaster.

29.11.8. Inschrijven conservatoir beslag

De belastingdeurwaarder moet een conservatoir beslag onroerende zaken laten inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers. Hij moet daarbij voldoen aan de vereisten voor het formaat.

Bij de inschrijving overhandigt de belastingdeurwaarder het origineel van het proces-verbaal van beslag, samen met het exemplaar met de verklaring van eensluidendheid, aan de bewaarder van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers. Als de bewaarder de inschrijving goedkeurt, verstrekt hij de belastingdeurwaarder een bewijs van ontvangst per fax. Op dit bewijs staan het tijdstip van inschrijving en het nummer en registerdeel dat voor de inschrijving is gereserveerd.

Een doorhaling of bijschrijving met zwarte pen mag zolang de oorspronkelijke tekst leesbaar blijft. In de kantlijn vermeldt de belastingdeurwaarder de hoeveelheid doorgehaalde of bijgevoegde woorden, letters of cijfers. Hierbij plaatst hij zijn paraaf.

De bewaarder kan een inschrijving weigeren als bijvoorbeeld niet aan de wettelijke vereisten is voldaan. In dat geval ziet de belastingdeurwaarder er op toe dat de bewaarder het proces-verbaal van beslag inschrijft in het register van voorlopige aantekeningen. De belastingdeurwaarder neemt vervolgens direct contact op met de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder binnen 14 dagen na eerste aanbieding een verzoek tot verbetering of een hernieuwde aanbieding doet en de bewaarder alsnog tot inschrijving overgaat, geldt het tijdstip van de oorspronkelijke inschrijving.

Tegen een ten onrechte geweigerde inschrijving kan de voorzieningenrechter van de rechtbank, in kort geding op verzoek van de ontvanger, alsnog inschrijving bevelen. Als de toewijzing binnen 14 dagen na de eerste aanbieding is uitgebracht, geldt het tijdstip van de

oorspronkelijke inschrijving. Mede daarom is het belangrijk het kort geding zo snel mogelijk aan te spannen, in ieder geval binnen 14 dagen.

De bewaarder vermeldt op het origineel van het proces-verbaal van beslag datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt hij het origineel van het proces-verbaal naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger (of desgewenst naar de Rijksadvocaat).

29.11.8.1. Eisen aan formaat

Bij de inschrijving van het conservatoir beslag op onroerende zaken in de openbare registers moet de belastingdeurwaarder aan de vereisten voor het formaat voldoen zoals beschreven voor aanlevering van stukken aan het Kadaster.

29.11.9. Betekenen conservatoir beslag

Betekenen aan een hypotheekhouder moet binnen 4 dagen na het verkrijgen van de executoriale titel. De ontvanger moet voor deze betekening apart opdracht geven.

Van het proces-verbaal van beslag maakt de belastingdeurwaarder even zo veel afschriften als hij nodig heeft voor de betekeningen. Op de afschriften vermeldt hij: 'w.g. voorletters, naam, belastingdeurwaarder' en de verklaring: 'voor eensluidend afschrift met het voor de inschrijving aangeboden stuk, de belastingdeurwaarder, voorletters, naam, handtekening, plaats en datum'.

Als de belastingdeurwaarder conservatoir beslag heeft gelegd, moet hij binnen 3 dagen (dus uiterlijk op de 3e dag na inschrijving van het beslag) een afschrift van het proces-verbaal, het verzoekschrift en het verlof betekenen aan belastingschuldige.

29.11.9.1. Betekening aan belastingschuldige

Als de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op onroerende zaken heeft gelegd, betekent hij aan belastingschuldige binnen 3 dagen (dus uiterlijk op de 3e dag) na inschrijving van het conservatoir beslag:

- een afschrift van het proces-verbaal
- het verzoekschrift
- het verlof

Voor de betekening gebruikt hij het formulier van de Rijksadvocaat of een akte van betekening. Als hij dit niet doet, is het conservatoir beslag van rechtswege nietig.

Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor de betekening aan de belastingschuldige doet, moet hij de beschikking hebben over een kopie van het proces-verbaal van conservatoir beslag. Nadat de belastingdeurwaarder daarover contact met hem heeft opgenomen, kan hij het proces-verbaal aan hem faxen.

29.11.10. Opheffen conservatoir beslag

Als een conservatoir beslag op onroerende zaken is vervallen, moet de belastingdeurwaarder de doorhaling zo spoedig mogelijk laten inschrijven in de openbare registers. Als hij dat niet doet, ontstaat schadeplichtigheid voor de Belastingdienst.

De procedure voor de doorhaling van het conservatoir beslag is dezelfde als bij een executoriaal beslag.

29.11.11. Overgang naar executoriaal beslag

Een conservatoir beslag op onroerende zaken gaat over in een executoriaal beslag zodra:

- de beslaglegger een titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is
- de titel aan de belastingschuldige door de belastingdeurwaarder is betekend

De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger de opdracht om een verklaring op te maken van de overgang van conservatoir naar executoriaal beslag.

De belastingdeurwaarder deelt de overgang mee aan de belastingschuldige.

Zodra het conservatoir beslag overgaat in een executoriaal beslag, is betekening aan hypotheekhouders verplicht.

29.11.11.1. Inschrijven overgang naar executoriaal beslag

De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger de opdracht een verklaring op te maken van de overgang van een conservatoir beslag op onroerende zaken naar een executoriaal beslag. De belastingdeurwaarder moet de verklaring laten inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers waar het beslag is ingeschreven. Bij de inschrijving overhandigt hij het origineel van de verklaring en de verklaring van eensluidendheid aan de bewaarder van het kantoor van het Kadaster.

De bewaarder vermeldt op het origineel van de verklaring datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt hij het origineel van de verklaring naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

29.11.11.2. Mededelen aan belastingschuldige

Wanneer een conservatoir beslag op onroerende zaken overgaat naar een executoriaal beslag, deelt de belastingdeurwaarder dit mee aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder mag deze mededeling per post versturen. Hij stuurt een afschrift van die mededeling naar de ontvanger.

29.11.11.3. Betekenen aan hypotheekhouder

Zodra een conservatoir beslag op onroerende zaken overgaat in een executoriaal beslag, is betekening aan de hypotheekhouders verplicht.

Binnen 4 dagen (dus uiterlijk op de 4e dag) nadat de executoriale titel voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden en aan de belastingschuldige is betekend, moet de belastingdeurwaarder een afschrift van het proces-verbaal van beslag en van de executoriale titel aan de hypotheekhouders betekenen. Hij gebruikt voor de betekening het formulier Akte van betekening.

De belastingdeurwaarder mag kiezen of hij betekent aan de werkelijke woonplaats van de hypotheekhouder, of aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers of het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart.

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet de belastingdeurwaarder toch aan de hypotheekhouder betekenen. Hij betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent de belastingdeurwaarder volgens de algemene regels voor de betekening van exploitaten.

29.11.12. Herleven van het beslag

Door een faillissement of wettelijke schuldsaneringsregeling vervallen alle gelegde beslagen. De inschrijving van de verklaring van de rechter-commissaris dat alle gelegde beslagen zijn vervallen, machtigt de bewaarder van de openbare registers tot doorhaling van het beslag onroerende zaken. Het beslag herleeft zodra het faillissement is geëindigd door vernietiging of door opheffing van het faillissement, als de onroerende zaak op dat moment ten minste nog tot de boedel behoort. Bij WSNP herleeft het beslag als de WSNP is geëindigd omdat de belastingschuldige zijn betalingen heeft kunnen hervatten.

Als de inschrijving van het beslag is doorgehaald in de openbare registers, moet binnen 14 dagen na de herleving een exploit worden ingeschreven in de openbare registers, waarbij van de herleving melding wordt gemaakt aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder ontvangt hiervoor een opdracht van de ontvanger.

De verklaring aan de belastingschuldige van de herleving van het beslag doet de belastingdeurwaarder in de vorm van een exploit. Van dit exploit laat hij een afschrift aan de belastingschuldige met een akte van betekening.

De belastingdeurwaarder laat de verklaring van de herleving van het beslag aan de belastingschuldige inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers waar het beslag is doorgehaald. Bij de inschrijving overhandigt hij het origineel van de verklaring en een verklaring van eensluidendheid aan de bewaarder van het kantoor van het Kadaster.

De bewaarder vermeldt op het origineel van de verklaring datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt hij het origineel van de verklaring per fax naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder de verklaring aan belastingschuldige van de herleving van het beslag op onroerende zaken niet binnen 14 dagen na de herleving ter inschrijving aanbiedt, vervalt de herleving van het beslag op onroerende zaken.

29.11.13. Executoriale verkoop

Executoriale verkoop van een onroerende zaak vindt plaats ten overstaan van een bevoegde notaris. De belastingdeurwaarder heeft daar verder geen bemoeienis mee. Na de verkoop kan de notaris de ontvanger vragen zijn beslag op te heffen.

Als de ontvanger zelf overgaat tot verkoop van de onroerende zaak, moet hij een notaris aanwijzen. Als er nog geen notaris is aangewezen in het proces-verbaal van beslag, zal de ontvanger contact zoeken met een notaris. Daarna geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om een schriftelijke bevestiging van de aanwijzing aan de notaris te betekenen. De belastingdeurwaarder gebruikt hiervoor het formulier Akte van betekening.

De belastingdeurwaarder moet ook de aanwijzing van de notaris betekenen aan de belastingschuldige. Daarbij moet de belastingdeurwaarder voor de executant woonplaats kiezen op het kantooradres van de notaris.

Als de ontvanger de oorspronkelijk aangewezen notaris vervangt door een andere notaris, geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om de schriftelijke bevestiging van de aanwijzing te betekenen aan de vervangende notaris. De belastingdeurwaarder moet de mededeling van de vervanging van de notaris ook betekenen aan de belastingschuldige. Voor de executant woonplaats kiest de belastingdeurwaarder kantoor op het adres van de vervangende notaris.

29.12. Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990

Het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 is één van de vier verhaalsrechten die deze wet kent, naast:

- het bodemvoorrecht van artikel 21
- het bodemrecht van artikel 22
- het bijzondere verhaalsrecht voor motorrijtuigenbelasting van artikel 22a

Artikel 23 geeft de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht voor een deel van een belastingaanslag in de inkomstenbelasting: het deel dat betrekking heeft op goederen die bestanddeel zijn van de rendementsgrondslag van artikel 5.22 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001.

Het verhaalsrecht betreft ook goederen van derden die bezwaard zijn met een recht genoemd in artikel 23, zoals vruchtgenot. Als een belastingschuldige voor de inkomstenbelasting zulke goederen van derden onder zich heeft, kan de ontvanger het beperkte eigendomsrecht van die derde negeren en zich op die goederen verhalen als waren zij niet met deze rechten bezwaard.

Bij een executoriale verkoop verkrijgt de koper de volle eigendom van de goederen, dus zonder dat deze nog bezwaard zijn met de rechten genoemd in artikel 23.

Dit verhaalsrecht geldt ook voor rente en kosten, maar niet voor de bestuurlijke boete.

De ontvanger moet zijn verhaalsrecht allereerst uitoefenen op de eigen goederen van belastingschuldige. Bij samenloop van dit verhaalsrecht en het bodemrecht van artikel 22 heeft de ontvanger de keus welk voorrecht hij wil toepassen.

Toepassing van dit verhaalsrecht moet uitdrukkelijk worden vermeld in het beslagexploot.

Net als bij de andere verhaalsrechten, kunnen de belastingschuldige en de derde in verzet gaan of een beroepschrift indienen tegen de beslaglegging. Het beslag kan eventueel worden afgekocht voordat de verkoop plaatsvindt. Als het tot een verkoop komt, worden zoveel mogelijk eerst de goederen van de belastingschuldige zelf uitgewonnen.

Als de derde vanwege de dreigende verkoop besluit de openstaande belastingschuld van de belastingschuldige te voldoen, wordt hij gesubrogeerd in het voorrecht van de fiscus (Invorderingswet 1990, artikel 21).

Van het verhaalsrecht van artikel 23 wordt in de praktijk zelden tot nooit gebruikgemaakt; jurisprudentie en literatuur ontbreken dan ook.

29.12.1. Verhaalsrecht voor een deel van de aanslag IB

Het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 kan alleen worden toegepast voor het deel van een aanslag inkomstenbelasting dat betrekking heeft op goederen die bestanddeel zijn van de rendementsgrondslag van artikel 5.22 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001.

Deze rendementsgrondslag is de basis waarover het voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend, het saldo van de bezittingen en schulden. De rendementsheffing die hierover is verschuldigd, is een onderdeel van de totaal verschuldigde inkomstenbelasting.

De verkoopopbrengst uit dit verhaalsrecht kan dan ook alleen worden afgeboekt op het deel rendementsheffing in de openstaande aanslag.

29.12.2. Verhaalsrecht alleen op bepaalde bezwaarde goederen

Artikel 23 van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht op goederen van een ander dan de belastingschuldige. Als een belastingschuldige voor de inkomstenbelasting goederen van een derde onder zich heeft, kan het beperkte eigendomsrecht van die derde worden genegeerd.

Het gaat om de volgende bezwaarde goederen:

- goederen verkregen onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwacht aansluit

- goederen waarvan de belastingschuldige het wettelijk vruchtgenot heeft goederen die aan de belastingschuldige ter beschikking staan krachtens een genotsrecht als bedoeld in artikel 5.22, lid 3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001
- In de praktijk wordt onder 'genotsrecht' elke gerechtigdheid tot voordelen uit goederen verstaan, zoals een woonrecht in het kader van alimentatie.

29.12.3. Verhaalsrecht ook voor rente en kosten

Het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 kan ook worden toegepast voor de rente en vervolgingskosten die ter zake van een aanslag inkomstenbelasting zijn verschuldigd.

29.12.4. Verhaalsrecht niet voor bestuurlijke boete

Het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 geldt niet voor een boete die eventueel in de aanslag begrepen is.

Deze uitsluiting blijkt niet rechtstreeks uit de wettekst, maar heeft te maken met het karakter van de bestuurlijke boete. De verwijtbaarheid voor het belopen van een bestuurlijke boete is immers niet de derde-eigenaar, maar de belastingschuldige aan te rekenen.

29.12.5. Verhaalsrecht eerst op eigen goederen van belastingschuldige

Ook als bekend is dat zich onder de goederen die vatbaar zijn voor beslag, goederen van derden bevinden als bedoeld in artikel 23 van de Invorderingswet 1990, legt de ontvanger in eerste instantie zoveel mogelijk beslag op de goederen die eigendom zijn van de belastingschuldige.

Als de totale belastingschuld van de belastingschuldige echter groter is dan zijn voor verhaal vatbare vermogen, mag de ontvanger zich wel meteen verhalen op de goederen van derden. Dit geldt alleen voor dat deel van de inkomstenbelasting waar het bijzondere verhaalsrecht van artikel 23 op ziet. Het staat de ontvanger vrij eerst de andere belastingschulden op het vermogen van de belastingschuldige verhalen.

29.12.6. Samenloop met bodemzaken

Het staat de ontvanger in beginsel vrij te bepalen of hij artikel 22 of artikel 23 van de Invorderingswet 1990 toepast, als:

- de belastingschuld de executiewaarde van het vermogen van de belastingschuldige overschrijdt
- en
- in deze schuld belastingen zijn begrepen als genoemd in artikel 22, die kunnen worden verhaald op de zaken genoemd in lid 3
- en
- er ook sprake is van inkomstenbelasting als bedoeld in artikel 23, die op de daar genoemde zaken worden verhaald

De ontvanger zal in zijn beslissing mee laten wegen hoe bezwaarlijk voor de derde toepassing van het ene artikel is vergeleken met het andere.

29.12.7. Vermelding in het beslagexploot

Als de ontvanger zaken in beslag neemt op grond van het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990, vermeldt hij daarbij uitdrukkelijk:

- voor welk deel van de aanslag het beslag is gelegd
- dat dit bedrag wordt vermeerderd met de daarop belopen rente en kosten

Over de samenstelling van de aanslag neemt de ontvanger zo nodig contact op met de inspecteur.

29.12.8. Verzet en administratief beroep

De belastingschuldige of de derde kan tegen de inbeslagname bezwaar maken tegenover de belastingdeurwaarder of de ontvanger. Deze wijst hem dan op de mogelijkheid in verzet te gaan bij de civiele rechter, zonder van de beslaglegging af te zien of het beslag op te heffen.

De belastingschuldige kan in verzet gaan op grond van:

- artikel 17 van de Invorderingswet 1990
- of
- artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De derde kan:

- in verzet gaan tegen beslag op onroerende zaken, op grond van artikel 435 of 538-540 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, in samenhang met artikel 438 Rv
- in verzet gaan tegen beslag op roerende zaken, op grond van artikel 435 of 456 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, in samenhang met artikel 438 Rv
- in administratief beroep gaan tegen beslag op roerende zaken, op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Daartoe dient de derde een beroepschrift in bij de ontvanger, gericht aan de directeur. Als de ontvanger vervolgens tot de slotsom komt dat hij onterecht beslag heeft gelegd, heft hij dit beslag op.

Het verdient uiteraard aanbeveling dat de ontvanger en de belanghebbenden onderling tot een oplossing komen.

29.12.9. Afkoop

Het komt voor dat een verwachter of een (bloot)eigenaar voor aanvang van de executoriale verkoop aanbiedt - tegen opheffing van het beslag - het bedrag waarvoor verhaal is genomen krachtens artikel 23 volledig te voldoen. De ontvanger voldoet aan zo'n verzoek, hoewel de betaling niet uitsluitend wordt afgeboekt op het deel van aanslag, rente en kosten waarvoor verhaal is genomen (Invorderingswet 1990, artikel 7). De ontvanger wijst zo'n bod echter af (bij gemotiveerde beschikking) als daar gegronde redenen voor zijn.

29.12.10. Verkoop

Bij executoriale verkoop worden zoveel mogelijk eerst de goederen van de belastingschuldige zelf uitgewonnen. Daarna pas worden zo nodig de goederen verkocht die in beslag zijn genomen op grond van artikel 23 van de Invorderingswet 1990. Als het om roerende zaken gaat en er worden ook zaken van derden verkocht als bedoeld in artikel 22, lid 3, geldt er geen verplichte volgorde.

29.12.11. Subrogatie

Meestal merkt de derde wel dat zijn goederen, waarvan de belastingschuldige bepaalde voordelen geniet, dreigen te worden uitgewonnen op grond van het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990. Om verkoop te voorkomen kan de derde dan besluiten de verschuldigde inkomstenbelasting van die belastingschuldige in zijn plaats te voldoen.

Daarmee gaat de vordering van de ontvanger over op de derde en verkrijgt de derde, als hij hiervoor verhaal zoekt, hetzelfde hoge voorrecht als de ontvanger, genoemd in artikel 21 van de Invorderingswet 1990. Dit 'in de plaats treden' wordt subrogatie genoemd. Als de ontvanger bijvoorbeeld al beslag op roerende zaken had gelegd, kan de derde daar ook beslag op leggen en zo pondspondsgewijs meedelen in de opbrengst bij verkoop.

Voordat hij beslag kan leggen, zal de derde dan wel eerst een vonnis moeten hebben verkregen; hij wordt namelijk niet gesubrogeerd in het recht van de ontvanger om met een betekend dwangbevel te executeren.

Het recht op subrogatie staat niet in artikel 23, maar vloeit voort uit de parlementaire behandeling bij de invoering van de Invorderingswet 1990. Daarbij ging het om het verhaalsrecht voor de vermogensbelasting, dat per 1 januari 2001 is gewijzigd in een verhaalsrecht voor de rendementsheffing in de huidige inkomstenbelasting. Een bepaling over subrogatie is wel terug te vinden in artikel 57, lid 1 van de Invorderingswet 1990, dat gaat over aansprakelijkheid.

29.13. Beslag roerende zaken

Eén van de verhaalsmogelijkheden die de ontvanger heeft, is het leggen van beslag op roerende zaken. De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder de opdracht tot het leggen van het beslag. Door omstandigheden kan de ontvanger de beslagopdracht wijzigen of intrekken

Als de deurwaarder een beslagopdracht heeft voor een termijndwangbevel, dan kan hij onder voorwaarden beslag leggen voor alle vervallen termijnen. Nadat de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op roerende zaken, kan hij voor nieuwe schulden op dezelfde zaken weer beslag leggen.

Soms heeft de ontvanger nog geen executoriale titel, maar wil hij ter behoud van zijn verhaalsmogelijkheden, toch beslag leggen. Hij zal dan conservatoir beslag moeten laten leggen op roerende zaken.

Bij de beslaglegging op roerende zaken stelt de belastingdeurwaarder een verkoopdatum vast. De ontvanger kan deze verkoopdatum onder

voorwaarden voor een beperkte termijn opschorten. Alleen onder de in artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008 genoemde voorwaarden kan de termijn van verkoop eventueel voor een langere termijn opgeschort worden.

Onder omstandigheden kan de ontvanger besluiten om de in beslag genomen roerende zaken af te laten voeren om ze op een ander adres te laten verkopen. Als het afvoeren van de in beslag genomen roerende zaken niet mogelijk is, dan kan de ontvanger ook beslissen om de ruimte waar de roerende zaken zich bevinden af te sluiten. De belastingdeurwaarder zal in deze gevallen een bewaarder over de roerende zaken aanstellen.

Als er bij de beslaglegging contact geld wordt aangetroffen, moet dit door de deurwaarder op een aparte bankrekening worden gestort. Het geld wordt niet verkocht, maar na de verkoop van de andere zaken afgeboekt op de schuld van belastingschuldige.

Bij beslaglegging en verkoop van roerende zaken van edelmetaal gelden bijzondere regels. Ook beslaglegging op roerende namaakzaken of illegale roerende zaken en computerapparatuur vraagt enige extra aandacht van de ontvanger en de belastingdeurwaarder.

In sommige gevallen kunnen er ten laste van een belastingschuldige roerende zaken in beslag genomen worden die bezitloos verpand zijn aan derden, of die eigendom zijn van derden.

Een beslaglegging op roerende zaken resulteert niet altijd in een executieverkoop of betaling van de belastingschuld. Onder voorwaarden kan de ontvanger meewerken aan afkoop van het beslag, of aan een onderhandse verkoop.

De belastingschuldige kan in beslag genomen zaken aan het beslag onttrekken. In dat geval moet de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking opmaken.

Door faillissement of WSNP van de belastingschuldige vervalt het beslag roerende zaken van rechtswege. Het beslag vervalt ook als er aan belastingschuldige uitstel is verleend in het kader van de MSNP.

29.13.1. Beslag als verhaalsmogelijkheid

De ontvanger heeft meerdere mogelijkheden om zijn vordering op de goederen van een belastingschuldige te verhalen. Eén van die mogelijkheden is dat de ontvanger door de belastingdeurwaarder beslag laat leggen op de roerende zaken van de belastingschuldige. Soms kan de ontvanger ook beslag laten leggen op roerende zaken van derden. Beslag op roerende zaken wordt meestal gelegd op:

- huisraad
- inventaris
- bedrijfsmiddelen

Het doel van beslaglegging op roerende zaken kan zijn:

- het voldoen van de belastingschuld uit de opbrengst van de verkoop

- het uitoefenen van druk op de belastingschuldige om zijn belastingschuld te betalen

Nadat beslag is gelegd, kan zich een aantal situaties voordoen zoals bezwaar tegen de in beslagname, een verzoek om een (korte) betalingsregeling of een verzoek om uitstel van de verkoopdatum.

Als de betaling van de schuld uitblijft en er geen betalingsregeling wordt getroffen, dan moeten de in beslag genomen zaken uiteindelijk worden verkocht.

Voor beslaglegging op de volgende roerende zaken gelden speciale regels:

- beslag op schepen
- beslag op effecten
- beslag op luchtvaartuigen

29.13.2. Opdracht tot leggen van beslag

Als de ontvanger concludeert dat er beslag moet worden gelegd op roerende zaken, dan geeft hij aan de belastingdeurwaarder de opdracht om beslag roerende zaken te leggen. Zo nodig verzoekt de ontvanger aan de belastingdeurwaarder om eerst hernieuwd bevel tot betalen te doen. De tenuitvoerlegging van het dwangbevel gebeurt op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Dit wetboek laat toe dat verschillende mogelijkheden van tenuitvoerlegging tegelijkertijd kunnen worden benut. De ontvanger kan bepalen welke invorderingsmaatregel in eerste instantie wordt toegepast.

Als de ontvanger geen bijzondere aanwijzingen geeft bij de beslagopdracht, dan houdt de beslagopdracht in dat de belastingdeurwaarder kan overgaan tot inbeslagname van roerende zaken die geen registergoederen zijn. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om zich door hem te laten vergezellen voor het aanwijzen van in beslag te nemen zaken.

29.13.3. Opdracht beslag wijzigen of intrekken

Nadat de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht heeft gegeven beslag roerende zaken te leggen, kan het zijn dat de belastingschuldige is verhuisd of dat hij de aanslag inmiddels heeft betaald. In dat geval moet de ontvanger de beslagopdracht wijzigen of intrekken. Over deze wijziging of intrekking moet de ontvanger de belastingdeurwaarder inlichten.

29.13.4. Cumulatief beslag op roerende zaken

Als op de roerende zaken van de belastingschuldige al beslag is gelegd, kan hierop opnieuw beslag worden gelegd zolang de executoriale verkoop nog niet is begonnen.

Het cumulatief beslag moet zo spoedig mogelijk worden betekend aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd en aan de bewaarder. Deze betekening blijft achterwege als de eerste deurwaarder een belastingdeurwaarder is met dezelfde standplaats als de cumulatief

beslagleggende belastingdeurwaarder. Ook blijft de betekening achterwege als de bewaarder een ambtenaar van de Belastingdienst is die dezelfde standplaats heeft als de cumulatief beslagleggende belastingdeurwaarder.

Bij het cumulatief beslag worden de zaken geïnventariseerd en in het exploit van beslag op dezelfde manier omschreven als in het eerste beslag. Bij het cumulatief beslag wordt een verkoopdatum vastgesteld met inachtneming van artikel 462 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Dit laat onverlet dat de verkoop eerder kan plaatsvinden als de eerste beslaglegger tot verkoop overgaat.

Als er bij het cumulatief beslag zaken in beslag zijn genomen die niet onder een eerder beslag vallen, dan is het cumulatief beslag voor die zaken het eerste beslag. Voor deze zaken stelt de belastingdeurwaarder de verkoopdatum vast overeenkomstig artikel 462 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Als de verkoopdatum van het cumulatieve beslag wordt opgeschort, dan wordt voor de vaststelling van opvolgende verkoopdata zoveel mogelijk aangesloten bij de datum van verkoop die voor het eerste beslag wordt of is bepaald.

Als de ontvanger besluit om tot executoriale verkoop over te gaan, zorgt hij ervoor dat deze verkoop zoveel mogelijk voor alle openstaande belastingaanslagen plaatsvindt. Dit brengt met zich mee dat voor de belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd vóór het begin van de verkoop, zo nodig met toepassing van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, cumulatief beslag wordt gelegd.

29.13.5. Conservatoir beslag op roerende zaken

Als de inspecteur nog een aanslag moet opleggen, kan de ontvanger al vreezen voor verhaal van die materiële belastingschuld. De ontvanger kan dan geen versnelde invordering toepassen omdat er nog geen aanslag is. Wel kan de ontvanger dan conservatoir beslag laten leggen op zaken van de belastingschuldige.

De ontvanger kan ook conservatoir beslag laten leggen op roerende zaken van derden waarop hij zich kan verhalen. Hieronder vallen bodemzaken.

Voordat de ontvanger conservatoir beslag kan leggen, zal hij eerst bij de Voorzieningenrechter een verzoekschrift moeten laten indienen. Dit gebeurt via de Rijksadvocaat. Als de Voorzieningenrechter het verzoek honoreert zal hij verlof verlenen om het beslag te leggen. De Voorzieningenrechter zal in het verlof aangeven binnen welke termijn de ontvanger een eis in hoofdzaak moet indienen. Dit houdt in dat de inspecteur binnen die termijn de aanslag moet opleggen.

Het verlof van de Voorzieningenrechter is de titel die de belastingdeurwaarder moet vermelden in het beslagexploot.

29.13.6. Opschorten executie na beslag

De belastingdeurwaarder stelt bij het opmaken van het proces-verbaal van beslag op roerende zaken een verkoopdatum vast. Als de belastingschuldige de schuld niet voor de verkoopdatum kan betalen, vindt

de verkoop op de vastgestelde datum plaats. Alleen als de ontvanger ervan overtuigd is dat betaling van de belastingschuld alsnog op zeer korte termijn zal plaatsvinden, kan hij besluiten om de verkoopdatum op te schorten. Dit kan tot (in totaal) maximaal 4 maanden na de datum waarop het beslag is gelegd.

In verband met de economische crisis heeft de staatssecretaris tijdelijke beleidsmaatregelen genomen die tegemoet komen aan de ondernemers met betalingsproblemen. Deze maatregelen staan toe dat de ontvanger de verkoopdatum bij een beslag ten laste van een ondernemer voor een langere periode dan 4 maanden opschort. De ontvanger moet in dat geval overtuigd zijn van de levensvatbaarheid van de onderneming. Ook moeten goede vooruitzichten bestaan op betaling van de achterstallige belastingschuld. Bovendien stelt de ontvanger de voorwaarde dat de ondernemer nieuw opkomende verplichtingen tijdig betaalt.

De verkoopdatum kan door een schriftelijke overeenkomst tussen de ontvanger en de belastingschuldige worden verschoven. Dit is de zogenoemde prolongatieakte of prolongatieovereenkomst waarmee het verschuiven of opschorten van de verkoopdatum geformaliseerd wordt. De ontvanger gebruikt daarvoor een standaardformulier. Als de ontvanger namens een andere executant de prolongatieovereenkomst aangaat, moet hij in de akte tot uitdrukking brengen dat hij namens die executant handelt. Deze opschorting van de verkoop is geen uitstel in de zin van artikel 25 van de Invorderingswet 1990.

Eventueel kan bij het verschuiven van de verkoopdatum ook uitstel van betaling worden verleend. Hierbij moet de ontvanger wel de in artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008, genoemde voorwaarden voor uitstel van betaling aanhouden.

Als bij de beslaglegging een bewaarder is aangesteld, moet de ontvanger de bewaarder informeren over het opschorten van de verkoopdatum.

Als de ontvanger genoodzaakt is om het verleende uitstel in te trekken, dan moet dit via een beschikking. De tiendagenwachtijd om de invordering voort te zetten is niet van toepassing. Vervolgens geeft de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht om bij exploit een nieuwe verkoopdatum vast te stellen.

29.13.7. Afvoeren in beslag genomen zaken

Als de ontvanger in beslaggenomen roerende zaken wil laten wegvoeren, vraagt hij hiervoor toestemming aan de voorzitter van het managementteam of zijn plaatsvervanger. Voor het afvoeren van een motorrijtuig gedurende een ANPR-actie vraagt de belastingdeurwaarder toestemming aan een functionaris die daartoe door de voorzitter van het managementteam is aangewezen. Als de ontvanger toestemming heeft, geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht de zaken in beslag te nemen en deze weg te voeren.

De belastingdeurwaarder kan overgaan tot het wegvoeren van de in beslag genomen zaken als de volgende bijzondere omstandigheden alledrie aan de orde zijn:

- Wegvoeren is voor behoud van de zaken redelijkerwijs noodzakelijk, bijvoorbeeld omdat de zaken dreigen te worden verduisterd of beschadigd.
- De ontvanger verwacht dat zonder het wegvoeren de invorderbaarheid van de schuld ernstig in gevaar komt.
- De ontvanger heeft na marginale toetsing geconstateerd dat de belastingaanslagen materieel verschuldigd moeten worden geacht.

Het inventariseren, wegvoeren en opslaan van de zaken geschiedt onder verantwoordelijkheid van ten minste twee ambtenaren. De zaken worden in een daarvoor geschikte, veilige ruimte opgeslagen en zo nodig verzekerd.

De belastingdeurwaarder moet van het wegvoeren en opslaan een afzonderlijk proces-verbaal opmaken. Dat proces-verbaal moet hij binnen 3 dagen na het wegvoeren betekenen aan de belastingschuldige en aan de gerechtelijk bewaarder.

Als de deurwaarder het noodzakelijk acht zaken weg te voeren die zijn opgeslagen onder douaneverband, dan dient hierover overleg plaats te vinden met het voor de belastingen bij invoer belaste organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

29.13.8. Afsluiten opslagruimte

In sommige gevallen kan de ontvanger, in plaats van het wegvoeren van in beslag genomen roerende zaken, opdracht geven aan de belastingdeurwaarder of aan de bewaarder om tot afsluiting over te gaan. Het afsluiten van de ruimte waarin de roerende zaken zich bevinden, vindt alleen plaats als de volgende twee voorwaarden beide vervuld zijn:

- Het wegvoeren kan niet of slechts tegen naar verhouding zeer hoge kosten plaatsvinden.
- De zaken bevinden zich in een afsluitbare ruimte van de onderneming van de belastingschuldige.

Voordat de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht geeft om de ruimte waarin de roerende zaken zich bevinden af te sluiten, moet hij toestemming vragen aan de voorzitter van het managementteam, zijn plaatsvervanger, de betrokken teamleider of de gemandateerde invorderingsspecialist niet zijnde de behandelaar.

De belastingdeurwaarder moet van de afsluiting een afzonderlijk proces-verbaal opmaken. Dat proces-verbaal moet hij binnen 3 dagen na de afsluiting betekenen aan de belastingschuldige en aan de gerechtelijk bewaarder.

De ontvanger moet beoordelen of de in beslag genomen zaken verzekerd moeten worden.

29.13.9. Aanstellen bewaarder

Voor het aanstellen van een bewaarder heeft de belastingdeurwaarder de toestemming van de ontvanger nodig. Het aanstellen van een bewaarder

ontheft de ontvanger niet van zijn verantwoordelijkheid voor de in beslag genomen zaken. De ontvanger kan namelijk aansprakelijk worden gesteld voor de schade die het gevolg is van gedragingen van de bewaarder die onrechtmatig zijn ten opzichte van de beslagene (de belastingschuldige). De ontvanger geeft bij zijn toestemming ook instructies aan de bewaarder en legt dit vast.

Als zaken op grond van artikel 14 van de Leidraad Invordering 2008 worden weggevoerd, of als de ruimte waarin de roerende zaken zich bevinden wordt afgesloten, dan stelt de belastingdeurwaarder daarbij een bewaarder aan. De bewaarder moet in staat zijn de taken die verbonden zijn aan het bewaarderschap over die zaken, daadwerkelijk uit te oefenen. De aanstelling van de bewaarder vermeldt de belastingdeurwaarder in een apart proces-verbaal.

Als een ambtenaar van de Belastingdienst als bewaarder wordt aangesteld, is deze zoveel mogelijk een andere belastingdeurwaarder dan degene die het beslag gelegd heeft. De ambtenaar die tot bewaarder is aangesteld krijgt hiervoor geen vergoeding. De tot bewaarder aangestelde ambtenaar zorgt ervoor dat de beslagen zaken op een zorgvuldige manier worden vervoerd en/of opgeslagen. Dat wil zeggen, op een manier die het risico minimaliseert van fysiek en/of economisch bederf, groter dan voor de onderhavige zaken onder normale omstandigheden gebruikelijk is. De maatregelen hiervoor en de daaraan verbonden kosten moeten in een redelijke verhouding staan tot de aard en de waarde van de desbetreffende zaken.

Tijdens de beslagperiode kan aan de bewaarder het bewaarderschap worden ontnomen en een ander tot bewaarder worden aangesteld. Dit gebeurt in ieder geval als:

- de bewaarder geacht moet worden gedurende langere tijd lichamelijk of geestelijk niet in staat te zijn de taken uit te oefenen die aan het bewaarderschap verbonden zijn
- de bewaarder is overleden (in dit geval hoeft het bewaarderschap niet uitdrukkelijk te worden ontnomen)
- een ambtenaar van de Belastingdienst tot bewaarder is aangesteld en deze ambtenaar door oorzaken van personele of organisatorische aard redelijkerwijs moet worden geacht geen betrokkenheid meer te (kunnen) hebben bij het beslag

Ontslag van een bewaarder geschiedt steeds schriftelijk. Zo nodig kan dit bij deurwaardersexploot plaatsvinden.

29.13.10. Beslag op geld en geldswaardige papier

Gelden en geldswaardige papieren zijn:

- in Nederland geldende valuta en daarmee op één lijn te stellen cheques aan toonder op een bekende Nederlandse bankinstelling vreemd geld (ook door invoering van de euro niet langer courant geld)
- aandeelebewijzen en effecten

- andere geldswaardige papieren

Als de belastingdeurwaarder tijdens de beslaglegging euro's aantreft, mag hij die niet uit eigen beweging tot betaling van de schuld aanwenden. Hij bevordert wel zoveel mogelijk dat de beslagene dit doet. Als de te vorderen som wordt voldaan met het geld dat tijdens het beslag is aangetroffen, blijft de beslaglegging verder achterwege. De beslagene is wel de kosten van de beslaglegging verschuldigd. De belastingdeurwaarder vermeldt in het beslagexploot dat het inbeslaggenomen geld met toestemming van de belastingschuldige wordt aangewend ter voldoening van de schuld waarvoor beslag werd gelegd, inclusief kosten en rente, en dat de beslaglegging daarom wordt beëindigd. De belastingdeurwaarder schrijft een kwitantie uit voor het bedrag dat hij incasseert.

Bij gedeeltelijke betaling wordt het beslag uiteraard voor zover nodig voortgezet en afgerond.

Als de beslagene niet met het aangetroffen geld wil betalen, neemt de belastingdeurwaarder dit geld in beslag tot het bedrag dat nodig is om de schuld te voldoen. In het exploit proces-verbaal van beslag vermeldt hij aantal, soort en waarde van de bankbiljetten en geldstukken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het exploit proces-verbaal van beslag.

De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld van de belastingschuldige.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeebewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats door een rekening te openen op naam van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (de ontvanger dus) en de belastingschuldige.

Dit geldt ook voor vreemde valuta. De deurwaarder wisselt deze om en stort ze op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zou inbeslaggenomen geld executoriaal moeten worden verkocht. Omdat geld uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen. De ontvanger moet het bedrag waarvoor het verkocht is dan toch op de schuld afboeken. Ook zal in voorkomende gevallen een aanzienlijk bedrag contant mee moeten naar de plaats van verkoop, met alle risico's van dien.

In plaats daarvan schrijft de deurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening na de verkoop over naar de rekening van de ontvanger en vermeldt daarbij de belastingschuldige. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Hoewel deze praktische oplossing niet de formaliteiten volgt, zal dit nooit leiden tot benadeling van de belastingschuldige, omdat het nominale bedrag wordt afgeboekt op zijn schuld (eventueel met inbegrip van de rente die op de bankrekening verkregen is).

Als het contante geld een wettig betaalmiddel is dat daarnaast ook een extra waarde heeft, bijvoorbeeld uit verzamelaarsoogpunt, moet de normale gang van zaken van een executoriale verkoop wel worden gevolgd. In zo'n geval kan namelijk meer dan de nominale waarde worden geboden. Een voorbeeld vormen de apart in Nederland uitgegeven € 5 en € 10 munten.

29.13.11. Beslag op edelmetaal

De ontvanger moet ervoor zorgen dat zilveren, gouden of platina werken, die niet zijn voorzien van de volgens de Waarborgwet 1986 vereiste stempeltekens, niet in openbare verkoop worden gebracht of met dat doel worden tentoongesteld. Van het houden van een openbare verkoop waarin zilveren, gouden of platina werken voorkomen, is de ontvanger verplicht ten minste 3 dagen tevoren aangifte te doen bij Verispect BV:

Verispect BV, Postbus 654, 2600 AR of Thijsseweg 11, 2629 JA Delft
Tel. nr. (015) 269 15 00 en faxnr. (015) 285 05 07

Bij de aangifte vermeldt de ontvanger in ieder geval de volgende gegevens:

- naam, adres en hoedanigheid van de belastingschuldige ten laste van wie de verkoop plaatsvindt
- in hoeverre de werken volgens de ontvanger op grond van artikel 5 van de Waarborgwet 1986 aan waarborg zijn onderworpen
- de tijdstippen van kijklagen en verkoop
- het adres waar de verkoop zal plaatsvinden
- naam, functie en adres van de contactambtenaar op kantoor
- eventuele overige gegevens die van belang zijn voor Verispect BV

De ontvanger doet de aangifte schriftelijk en ondertekent deze.

29.13.11.1. Beslag op stempeltekens

Het is niet toegestaan gouden, zilveren en platina voorwerpen zonder het vereiste stempelteken in de handel te brengen. Daarom mag de verkopende belastingdeurwaarder die voorwerpen zonder stempelteken niet in het openbaar veilen of met dat doel tentoonstellen. Als een vereist stempelteken ontbreekt, moet de ontvanger het stempelteken laten aanbrengen door een waarborginstelling.

Ten minste 3 dagen voor de te houden verkoop moet de ontvanger de voorgenomen verkoping bij Verispect BV melden. Bij ontbrekende stempeltekens moet uiteraard veel eerder actie worden ondernomen.

Als de ontvanger vermoedt dat de in beslag genomen zaken een vals keurmerk hebben, geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om deze

zaken aan te melden bij Verispect BV. Als er inderdaad sprake is van valse keurmerken, zullen deze zaken strafrechtelijk in beslag worden genomen. De ontvanger ontvangt dan via Verispect BV of via de waarborginstelling een kopie van het proces-verbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat is noodzakelijk ter vrijwaring tegenover de belastingschuldige.

Eventueel waarborgrecht en de kosten van het versturen naar en van het kantoor van de waarborginstelling komen ten laste van de beslagene.

De belastingdeurwaarder moet voorwerpen van edelmetaal zeer zorgvuldig en gedetailleerd in het proces-verbaal van beslag omschrijven. Als hij twijfelt over de metaalsoort van een beslagen voorwerp, dan brengt hij dat in de omschrijving tot uitdrukking, zoals: Een vermoedelijke gouden broche, voorstellende een hangende druiventros, gewicht circa 20 gram.

Een indicatief onderzoek naar gehalte, gewicht en stempeling (en waarde) kan bijvoorbeeld bij een juwelier plaatsvinden, maar ook door de waarborginstelling. De belastingdeurwaarder kan dan voldoende informatie inwinnen om het publiek tijdens de kijkdag(en) goed te kunnen informeren.

Inschakeling van een waarborginstelling zal uiteraard pas plaatsvinden zodra er redelijkerwijs van moet worden uitgegaan dat de executoriale verkoop zal doorgaan. Als de belastingdeurwaarder de voorwerpen van edelmetaal naar het kantoor van de waarborginstelling wil versturen, dan bespreekt hij dit met de ontvanger en gaat hij volgens zijn aanwijzingen te werk.

De ontvanger laat de belastingdeurwaarder uit praktische overwegingen alleen voorwerpen van edelmetaal in beslag nemen, als dit om redenen van verhaal noodzakelijk is of als dit de voorkeur verdient met het oog op de overige verhaalsobjecten. Vanwege de waarde en de mogelijkheid van onttrekking, zullen dergelijke voorwerpen na inbeslagname vrijwel altijd ook weggevoerd moeten worden.

29.13.12. Beslag op namaakzaken

Op in beslag genomen zaken zoals kleding of horloges waarop een vals handelsmerk is aangebracht, is artikel 337 van het Wetboek van Strafrecht (bedrog met merken) van toepassing. Als de belastingdeurwaarder dergelijke zaken aantreft, meldt hij dit aan de ontvanger. De ontvanger neemt vervolgens contact op met de FIOD/ECD.

29.13.13. Beslag op illegale zaken

Als bij beslag roerende zaken de belastingdeurwaarder voor beslag vatbare zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), dan kan de beslaglegging op de normale wijze doorgang vinden. Wel moet hij zo snel mogelijk na de beslaglegging de politie inschakelen.

Als er geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, in die zin dat voormelde zaken verbeurd verklaard worden of aan het verkeer onttrokken worden, dan neemt de ontvanger contact op met het ministerie. Afhankelijk van dat contact kan de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht geven maatregelen te treffen om tot een executoriale verkoop van de in beslaggenomen zaken over te gaan.

29.13.14. Beslag op computerapparatuur

Als de belastingdeurwaarder bij beslag roerende zaken ook computerapparatuur in beslag heeft genomen, kan deze niet zonder meer worden verkocht. In verband met licenties en bescherming van de privacy van de belastingschuldige valt onder dit beslag namelijk alleen de hardware. Daarom moeten voorafgaand aan de verkoop de software en andere bestanden van de computer worden verwijderd.

De Leidraad vermeldt dat de deurwaarder hiervoor verantwoordelijk is. Uit praktische overwegingen wordt de uitvoering van die taak echter bij de ontvanger neergelegd. Deze weet al in een vroeg stadium dat de verkoop gaat plaatsvinden. Daarnaast moet de ontvanger de verslaglegging van de genomen maatregelen zorgvuldig vastleggen in het invorderingsdossier en in het geautomatiseerde invorderingssysteem (ETM). Dit doet hij mede voor het geval er bij een schadeclaim bewijsstukken moeten worden overgelegd.

De ontvanger gaat als volgt te werk:

- Hij biedt de belastingschuldige schriftelijk (eventueel bij aangetekende brief) de mogelijkheid de bestanden te verwijderen en een back-up te maken. In deze uitnodiging wijst hij de belastingschuldige erop dat deze de bestanden binnen een bepaalde termijn moet verwijderen. Doet hij dit niet dan zal de ontvanger de bestanden zelf laten verwijderen. De kosten die de ontvanger hiervoor moet maken, worden aan de belastingschuldige in rekening gebracht. Dit om vertraging van de verkoop te voorkomen.
- Na verwijdering of back-up van de gegevens door de belastingschuldige, laat de ontvanger de harde schijf formatteren op zo'n wijze dat alle bestanden worden gewist. Voor deze werkzaamheden benadert hij als eerste een deskundige van zijn kantoor of regio. Als dat niet mogelijk is, kan hij externe deskundige hulp inroepen. De kosten die de Belastingdienst hiervoor moet maken, worden aan de belastingschuldige in rekening gebracht.
- De ontvanger bewaart kopieën van de correspondentie met belastingschuldige in het invorderingsdossier en tekent alle genomen maatregelen aan in het dossier en in het elektronisch invorderingssysteem (ETM).

Wanneer de ontvanger aan de deurwaarder opdracht tot verkoop geeft, licht hij hem in over de genomen maatregelen.

29.13.15. Bezitloos verpand, zaken van derden

Tijdens een beslaglegging op roerende zaken kunnen er, ten laste van een belastingschuldige, roerende zaken in beslag genomen worden die bezitloos verpand zijn aan derden. Ook kunnen sommige zaken eigendom zijn van derden. De ontvanger moet dat beslag aan de derde laten betekenen. De bezitloos pandhouder en de derde hebben de mogelijkheid om tegen de beslaglegging in verweer te komen. Als de derde besluit niet in beroep of verzet te gaan tegen de beslaglegging, moet de ontvanger wel rekening houden met het geldend beleid.

Bij motorrijtuigenbelasting heeft de ontvanger een bijzondere mogelijkheid om zich te verhalen op een roerende zaak van een derde, namelijk als de eigenaar van een auto het kenteken op naam van een zogeheten katvanger heeft gezet.

29.13.15.1. Beslag op (bezitloos) verpande zaken

Zaken die door de belastingschuldige zijn verpand, blijven zijn eigendom. Er zijn twee vormen van verpanding te onderscheiden:

Situatie	Handeling
De verpande zaak bevindt zich in de macht van de pandhouder (vuistpand).	Als de houder van het pand toestemming geeft, legt de belastingdeurwaarder beslag roerende zaken op de verpande zaak.
De verpande zaak blijft onder de belastingschuldige (bezitloos pand).	Als de houder van het pand geen toestemming verleent, geeft de ontvanger opdracht tot het leggen van derdenbeslag. De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht om beslag op roerende zaken te leggen bij de belastingschuldige.

Voor de in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 limitatief genoemde belastingen, daarmee gelijkgestelde beschikkingen en uitnodigingen tot betaling, geldt het bodemrecht. Dat wil zeggen dat onder dit beslag alle roerende zaken vallen die zich op het moment van de beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevinden, mits die zaken dienen tot gebruik of stoffering. Hierbij is niet relevant of die in beslaggenomen zaken aan anderen toebehoren, of dat anderen daar rechten op hebben (zoals een pandrecht).

Voor de niet in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 genoemde belastingaanslagen heeft de ontvanger geen bodemrecht en (daarom) evenmin voorrang boven de bezitloos pandhouder. In zo'n situatie legt de belastingdeurwaarder toch beslag. Na een executoriale verkoop zal het pandrecht op grond van artikel 3:248, lid 3 van het Burgerlijk Wetboek blijven rusten op de verkochte zaak. Een dergelijk beslag zal dus alleen resultaat hebben als er een overwaarde op de roerende zaak aanwezig is.

De blokkerende werking van het beslag brengt met zich mee dat verpanding na een gelegd beslag niet tegen de ontvanger kan worden ingeroepen.

29.13.15.2. Beslag op roerende zaken van derden

Bij het in beslag nemen van roerende zaken kan de belastingschuldige beweren dat bepaalde zaken niet van hem zijn. Alleen als er in verhouding tot de hoogte van de belastingschuld voldoende verhaal is, mag de belastingdeurwaarder die zaken buiten het beslag laten. Meestal is er onvoldoende verhaal en probeert de belastingschuldige bepaalde zaken voor beslag te behoeden.

De belastingdeurwaarder kan het beste alle voor beslag vatbare zaken in beslag nemen. Een eventuele derde heeft genoeg mogelijkheden om tegen de inbeslagname in beroep of verzet te komen. Hij kan stukken overleggen waaruit zijn rechten blijken.

De ontvanger heeft geen onderzoeksplicht naar eventuele rechten van de derde. Een enkele mededeling van het recht van een derde aan de ontvanger of aan de belastingdeurwaarder is overigens voldoende reden het beslag aan de derde te betekenen.

29.13.15.3. Betekenen aan derden

Als de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken van derden heeft gelegd, moet hij het beslag aan die derden betekenen. Dit is aan de orde als aan de belastingdeurwaarder of ontvanger wordt meegedeeld dat de in beslag genomen zaken eigendom zijn van een derde, of als zij hiervan op een andere wijze op de hoogte worden gesteld.

Degene die beweert derde-eigenaar te zijn kan administratief beroep instellen voordat het beslag aan hem betekend is. Als hij geen verzet instelt volgens artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, betekent de belastingdeurwaarder het beslag alsnog onmiddellijk aan de derde. Na de betekening gaat, volgens artikel 435 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, de termijn lopen voor het doen van het executie schorsende verzet.

De ontvanger heft het beslag op als aan de eigendomsrechten van de derde niet behoefte te worden getwijfeld en de ontvanger zich niet op enig verhaalsrecht kan beroepen. Betekening van het beslag aan de derde blijft in dat geval dus achterwege. De ontvanger stelt de derde van de opheffing van het beslag op de hoogte.

Als de derde bij de beslaglegging aanwezig is of op het beslagadres woont of gevestigd is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag meteen na de beslaglegging ook aan deze derde. In de overige gevallen vindt betekening aan de derde binnen 8 dagen plaats.

29.13.15.4. Beroep of verzet tegen beslag door derde

Een derde die recht meent te hebben op roerende zaken die ten laste van de belastingschuldige in beslag genomen zijn, kan daartegen in verweer komen. De derde kan een beroepschrift indienen op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Ook kan hij tegen de beslaglegging in verzet komen op grond van artikel 435, lid 3, artikel 456 en artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Als de derde op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering tijdig in verzet komt tegen de beslaglegging, dan geldt het beslag als een conservatoir beslag. Als de ontvanger toch wil executeren, zal hij eerst een executoriale titel tegen de derde moeten verkrijgen om de executie te dulden.

Geen beroep of verzet door derde

Als beslag roerende zaken is gelegd en de ontvanger weet dat een bodemzaak van een derde is, dan moet hij het beslag aan die derde betekenen op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Als die derde vervolgens geen beroepschrift of verzetschrift indient, dan mag de executie alleen plaatsvinden als dit past in het beleid volgens artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008. In twijfelgevallen moet de ontvanger eerst het oordeel van de directeur vragen.

29.13.15.5. Beslag bij katvangers MRB

Katvangers zijn (veelal) insolvabele, geen verhaal biedende personen die tegen betaling kentekens van motorvoertuigen op hun naam laten zetten. De eigenaar of houder van het voertuig wordt in een dergelijke situatie ook wel verschuiler genoemd.

Om katvangerconstructies bij motorvoertuigen te bestrijden bevat artikel 22a van de Invorderingswet 1990 een bijzonder verhaalsrecht voor naheffingsaanslagen in de motorrijtuigenbelasting en de renten, kosten en bestuurlijke boeten die hiermee verband houden. Het gaat om belastingaanslagen die op naam staan van katvangers. De katvanger is degene op wiens naam het voor het motorvoertuig opgegeven kenteken is gesteld.

De katvanger is formeel de belastingschuldige omdat de aanslagen op zijn naam staan. Betaalt de katvanger zijn motorrijtuigenbelasting niet en is er geen verhaal, dan kan de ontvanger beslag laten leggen op elke auto waarvan het kenteken op zijn naam staat. Het recht van de verschuilers of andere derden wordt hierdoor ondergeschikt gemaakt. Toepassing van het verhaalsrecht is echter niet mogelijk voor zover de rechthebbende derde goederen van de formeel belastingschuldige katvanger aanwijst, waarop diens motorrijtuigenbelastingsschuld kan worden verhaald.

29.13.16. Afkopen beslag

De ontvanger kan een beslag roerende zaken opheffen als hij van een derde een bedrag krijgt aangeboden ter betaling van (een deel van) de belastingschuld. Opheffing van het beslag is alleen toegestaan als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- Het aangeboden geldbedrag komt niet direct of indirect uit het vermogen van belastingschuldige.
- Het aangeboden geldbedrag is aanzienlijk hoger dan de opbrengst die naar verwachting zou zijn verkregen bij een executie.

De ontvanger houdt bij zijn beslissing rekening met de gerechtvaardigde belangen van andere schuldeisers die op de betreffende zaken verhaal zoeken.

Als de ontvanger meewerkt aan opheffing van het beslag, geeft hij een beschikking af. Die beschikking moet inhouden dat voor een openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer getroffen worden als:

- alsnog een bepaald bedrag wordt voldaan
- aan bepaalde voorwaarden is voldaan

In de beschikking wordt ook vermeld dat de ontvanger het gelegde beslag pas opheft nadat dit bedrag is betaald en/of aan die voorwaarden is voldaan.

Het beslag kan ook bij exploit worden opgeheven.

29.13.17. Onttrekking zaken aan beslag

Het onttrekken van zaken aan het beslag is strafbaar op grond van artikel 198 van het Wetboek van Strafrecht. Als na het leggen van het beslag blijkt dat zaken aan het beslag zijn onttrokken, kan de contactambtenaar/boetefraudecoördinator hiervan aangifte doen. Daarover zijn met het Openbaar Ministerie afspraken gemaakt.

De ontvanger laat de contactambtenaar/boete-fraudecoördinator aangifte doen als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De te innen schuld kan niet worden voldaan uit de overblijvende zaken, of uit andere invorderingsmaatregelen bij de belastingschuldige.
- De belastingschuld waarvoor beslag is gelegd bedraagt minimaal € 10.000 en de executiewaarde van de onttrokken zaken bedraagt minimaal € 10.000.
- Er is sprake van recidive. In dat geval speelt de waarde van de zaken geen rol.

De belastingdeurwaarder maakt het relaas van onttrekking op.

29.13.17.1. Relaas van onttrekking opmaken

Als er een of meer zaken aan een beslag roerende zaken zijn onttrokken, maakt de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking op. Uit het relaas moeten de volgende algemene punten blijken:

- Wat is de wettelijke grondslag voor het beslag?
- De bijlagen moeten conform de originele bescheiden zijn en als zodanig zijn gewaarmerkt.
- Als de datum van verkoop volgens het exploit of proces-verbaal van beslag werd uitgesteld, is het raadzaam te vermelden of de verdachte van het uitstel op de hoogte is gesteld en zo ja, op welke wijze en wanneer.
- Welke zaken zijn aan het beslag onttrokken?

De bijlagen die bij het relaas van onttrekking bijgevoegd moeten worden zijn bij:

- het executoriaal beslag op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering:
 - het dwangbevel, het vonnis of de authentieke akte
 - het exploit of het proces-verbaal van beslag
 - als het nodig is, het proces-verbaal met de beschrijving van de in beslag genomen zaken en/of de datum van verkoop van die zaken de akte(n) van betekening van die bescheiden
- het conservatoir beslag op grond van artikel 700 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering:
 - het verzoekschrift om tot beslaglegging over te gaan en het akkoord van de voorzieningenrechter van de rechtbank
 - het exploit of proces-verbaal van beslag
 - de executoriale titel (vonnis en/of dwangbevel)

als het nodig is, het proces-verbaal van de vaststelling van de verkoopdatum

- de akte(n) van betekening van deze stukken
- het conservatoir beslag op grond van artikel 51 van de Invorderingswet 1990:
 - het verzoekschrift om tot beslaglegging over te gaan en het akkoord van de voorzieningenrechter van de rechtbank
 - het exploot of het proces-verbaal van beslag
 - de executoriale titel (vonnis en/of dwangbevel)
 - als het nodig is, het proces-verbaal met betrekking tot de vaststelling van de verkoopdatum
 - de akte(n) van betekening van deze documenten

29.13.18. Beslag bij faillissement WSNP/MNSP

In twee gevallen vervalt het gelegde beslag roerende zaken van rechtswege:

- als de belastingschuldige failliet wordt verklaard
- als ten aanzien van belastingschuldige de Wettelijke Schuldsanering Natuurlijke Personen van toepassing is verklaard én het saneringsplan in kracht van gewijsde is gegaan

Ook vervalt het beslag als er uitstel van betaling verleend is in het kader van de Minnelijke Schuldsanering Natuurlijke Personen.

De belastingdeurwaarder kan in deze gevallen geen beslag meer leggen op zaken die eigendom van de belastingschuldige zijn. Wel kan de belastingdeurwaarder dan nog beslag leggen op bodembeslagen.

29.13.18.1. Beslag roerende zaken derden

Het faillissement en de WSNP omvatten alleen het (hele) vermogen van de failliet of saniet zelf (de persoon die failliet is verklaard of de persoon in de WSNP). Omdat zaken van derden niet getroffen worden door het faillissement van de belastingschuldige, blijft het beslag in stand voor zover de belastingdeurwaarder bodembeslag heeft gelegd op zaken van derden. Ook kan de belastingdeurwaarder na de faillissementsuitspraak nog bodembeslag leggen op zaken van derden.

Daarom verdient het aanbeveling zo spoedig mogelijk na de faillissementsuitspraak alsnog beslag te laten leggen op alle zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Uiteraard kleeft het beslag, gelet op artikel 33 en artikel 301 van de Faillissementswet, uitsluitend op zaken van derden.

29.13.18.2. Beslag bezitloos verpande zaken

Als een zaak bezitloos is verpand, blijft de eigendom van de bezitloos verpande zaak bij de pandgever/belastingschuldige. Als beslag roerende zaken is gelegd, vervalt het beslag op de verpande zaak door het faillissement of WSNP van de belastingschuldige op grond van artikel 33, lid

2, respectievelijk artikel 301 van de Faillissementswet. Het fiscale voorrecht voor de betreffende naheffingsaanslagen blijft echter wel gelden. De ontvanger moet zijn belangen vervolgens via de curator of bewindvoerder veilig stellen.

29.14. Beslag op roerende zaken BDW

In opdracht van de ontvanger legt de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Voordat de belastingdeurwaarder dit beslag kan leggen, moet eerst bevel zijn gedaan om de belastingschuld binnen 2 dagen te betalen. Bij de betekening van een dwangbevel is dit al gebeurd. Als het dwangbevel per post is betekend, wat meestal het geval is, moet de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling doen alvorens het beslag op roerende zaken te leggen, tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast.

Als de belastingdeurwaarder beslag legt voor een termijndwangbevel, kan hij alle termijnen invorderen die tot het tijdstip van de beslaglegging vervallen zijn.

De belastingdeurwaarder vermeldt dat de opdrachtgevende ontvanger van een ander kantoor mede woonplaats kiest op het adres van de beslagleggende belastingdeurwaarder.

Van het leggen van een beslag op roerende zaken maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal op. De belastingdeurwaarder moet dit proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige.

Als de belastingschuldige meerdere malen niet thuis is, als de belastingdeurwaarder geen toestemming krijgt binnen te treden of als afgescheiden ruimtes niet voor hem worden geopend, gaat hij na overleg met de ontvanger over tot binnentreding ingevolge artikel 444 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

De belastingdeurwaarder schat de waarde van de inbeslaggenomen roerende zaken en maakt deze waarde aan de ontvanger bekend. De belastingdeurwaarder kan bij de beslaglegging enige bijzondere situaties tegenkomen, zoals beslaglegging op zaken van derden, beslaglegging op zaken die al inbeslaggenomen zijn en het wegvoeren van inbeslaggenomen zaken.

De belastingdeurwaarder kan bij het leggen van beslag op roerende zaken bijzondere zaken tegenkomen.

Er zijn zaken waar de belastingdeurwaarder geen beslag op mag leggen.

Als de ontvanger nog geen executoriale titel heeft, kan hij de belastingdeurwaarder opdracht geven om conservatoir beslag op roerende zaken te leggen, na daartoe verlof te hebben gekregen van de voorzieningenrechter.

Als de belastingdeurwaarder twijfelt of bepaalde zaken roerend of onroerend zijn, neemt hij de zaken in beslag als roerende zaken. Hij maakt

dit bij de ontvanger bekend, zodat deze kan overwegen ook een beslag op onroerende zaken te leggen.

29.14.1. Opmaken en betekenen proces-verbaal

Als aan de betekening van het dwangbevel en bevel tot betaling geen gevolg is gegeven, zegt de belastingdeurwaarder mondeling beslag aan op alle aanwezige, voor beslag vatbare roerende zaken. Hij inventariseert de inbeslaggenomen zaken direct of uiterlijk de volgende dag.

In het beslagexploot neemt de belastingdeurwaarder in ieder geval op:

- datum tijd en plaats van de beslaglegging
- naam en woonplaats van de ontvanger
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- zijn eigen naam met (volledige) voornamen en kantooradres
- de executoriale titel op basis waarvan beslag wordt gelegd
- als er getuigen zijn: de naam en de woonplaats van deze getuigen (maximaal 2)
- een nauwkeurige omschrijving van de zaken waarop beslag is gelegd, met opgave van getal, gewicht, maat, enzovoorts. De zaken moeten zo omschreven zijn dat identificatie mogelijk is. De belastingdeurwaarder vermeldt ook de plaats of ruimte waar hij de afzonderlijke zaken in beslag neemt.
- de dag en het uur waarop de verkoop zal plaatsvinden. Verkoop mag niet plaatsvinden binnen 4 weken volgend op de dag waarop het beslagexploot aan de belastingschuldige werd betekend. De verkoop vindt plaats op een werkdag.
- als het relevant is: een verwijzing naar het feit dat geen toegang werd verleend en een verwijzing naar het verslag van binnentreding zonder toestemming.

De belastingdeurwaarder kan beslissen om uiterlijk de dag na beslaglegging tot inventarisatie van de inbeslaggenomen roerende zaken over te gaan. Dit zal hij doen als hem de toegang geweigerd wordt, of als het gaat om inventarisatie van een grote hoeveelheid roerende zaken. De belastingdeurwaarder stelt de verkoopdatum vast in het proces-verbaal van executoriaal beslag op roerende zaken, ondertekent dit en zorgt voor tijdige betekening aan belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt ook een proces-verbaal van inventarisatie van inbeslaggenomen roerende zaken op. Dit proces-verbaal moet uiterlijk de dag volgend op de beslaglegging zijn voltooid. De belastingdeurwaarder ondertekent het proces-verbaal van inventarisatie en betekent het binnen 3 dagen aan belastingschuldige.

De Algemene Termijnenwet is niet van toepassing op de termijn genoemd in artikel 443, lid 1 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Dus als beslag is gelegd op een vrijdag, zaterdag of een dag voorafgaand aan een

algemeen erkende feestdag, moet de inventarisatie wel degelijk plaatsvinden op de volgende dag, ook al is dat een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag.

Als de belastingschuldige (een deel van) de schuld wil betalen, schrijft de belastingdeurwaarder daarvoor een kwitantie. Als het beslag wordt gelegd door een belastingdeurwaarder die werkt buiten het gebied waar de ontvanger kantoor houdt, kiest de ontvanger in het proces-verbaal van beslag ook woonplaats op het kantoor van de beslagleggende belastingdeurwaarder.

De belastingdeurwaarder moet het exploot van executoriaal beslag op roerende zaken binnen 3 dagen volgend op de dag van beslaglegging aan de belastingschuldige betekenen. Als er een bewaarder is aangewezen, moet het beslag ook aan hem worden betekend.

Als de betekening van het proces-verbaal van beslag plaatsvindt door een belastingdeurwaarder die op een ander kantoor werkt, faxt de belastingdeurwaarder het proces-verbaal door aan de belastingdeurwaarder die voor de betekening zorgt. Als de bewaarder een belastingdeurwaarder of een ambtenaar van de Belastingdienst is die zijn standplaats heeft bij hetzelfde kantoor (van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst) als de beslagleggende belastingdeurwaarder, kan de betekening aan de bewaarder achterwege blijven.

In de akte van betekening vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:

- datum en tijdstip van betekening
- naam (voornamen volledig) en kantooradres van de belastingdeurwaarder
- naam en hoedanigheid van degene aan wie - of de wijze waarop - de belastingdeurwaarder het beslag heeft betekend
- de kosten van het exploot

De belastingdeurwaarder ondertekent de akte van betekening. Na de betekening stuurt de belastingdeurwaarder het origineel van het beslagexploot en de bijbehorende stukken zo spoedig mogelijk naar de ontvanger die de opdracht tot beslaglegging heeft gegeven. Hij voegt daar een schatting bij van de executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken en verstrekt zonodig relevante achtergrondinformatie.

29.14.2. Binnentreden zonder toestemming

Als de belastingschuldige meerdere malen niet thuis is, als de belastingdeurwaarder geen toestemming krijgt binnen te treden, of als afgescheiden ruimtes niet voor hem worden geopend, treedt hij in overleg met de ontvanger. Na toestemming van de ontvanger laat de belastingdeurwaarder een Aankondiging Beslaglegging achter, onder vermelding van dag en tijdstip waarop de binnentreding plaatsvindt. Vervolgens neemt de belastingdeurwaarder contact op met de burgemeester of de Hulpofficier van Justitie. Eén van hen moet namelijk aanwezig zijn bij de voorgenomen binnentreding. Als belastingschuldige

weer niet thuis is of als de belastingdeurwaarder niet wordt toegelaten, gaat de belastingdeurwaarder over tot binnentreding ingevolge artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

De belastingdeurwaarder zal meestal binnentreden met hulp van een sleutelsmid. In alle gevallen moet hij de ruimte na de beslaglegging goed afsluiten. Bij plaatsing van een ander slot moet hij op een duidelijk zichtbare plaats de mededeling aanplakken dat het slot is vervangen en waar belastingschuldige, na legitimatie, de sleutels van het nieuwe slot kan ophalen. Na binnentreding maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van beslag_op roerende zaken op.

De belastingdeurwaarder maakt een schriftelijk verslag op van de binnentreding. Daarin vermeldt hij:

- de NAW-gegevens van de belastingschuldige
- de wettelijke bepalingen waarop het binnentreden berust en het doel van het binnentreden, te weten het leggen van beslag op roerende zaken
- de nadere aanduiding van de binnengetreden woning
- hoe de belastingdeurwaarder zich toegang heeft verschaft, met datum en tijdstip waarop de woning is binnengetreden en waarop deze is verlaten
- wat in de woning is verricht of overigens is voorgevallen
- aantal en hoedanigheid van degenen die de belastingdeurwaarder hebben vergezeld (de naam van de Hulpofficier van Justitie en eventuele getuigen)

De belastingdeurwaarder verstuurt het verslag binnen 4 dagen volgend op de dag van binnentreding naar de bewoner zonder wiens toestemming hij binnentrad. Als uitreiking of toezending aan de bewoner zelf niet mogelijk is, moet de belastingdeurwaarder de kopie voor de bewoner 6 maanden beschikbaar houden.

29.14.3. Beslag in bijzondere situaties

Bij beslag op roerende zaken zijn de volgende bijzondere situaties mogelijk:

- De belastingdeurwaarder legt beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen
- De belastingdeurwaarder legt beslag op roerende zaken die zich bij een derde bevinden.
- De belastingdeurwaarder legt cumulatief beslag op roerende zaken.
- De belastingdeurwaarder voert inbeslaggenomen roerende zaken weg.
- De belastingdeurwaarder sluit de ruimte af waar de inbeslaggenomen roerende zaken zich bevinden.

- De belastingdeurwaarder stelt een bewaarder aan over de inbeslaggenomen roerende zaken.

29.14.4. Beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen

De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op de volgende dagen en tijdstippen:

- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- Goede Vrijdag
- Dagelijks tussen 20.00 en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan verlof verlenen hiervan af te wijken.

De ontvanger hoeft geen verlof te vragen, als hij bij een actie gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet versneld wil invorderen en:

- het een belastingaanslag betreft waarvoor terstond een dwangbevel wordt uitgevaardigd of
- een vermogensbestanddeel van de belastingschuldige is aangetroffen terwijl al een dwangbevel is betekend

Denk bij acties gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet aan acties op rommel-, vlooiën- en jaarmarkten, themabeurzen, dans- en muziekfestivals, kermissen, en acties in de watersport (zoals controle van motorjachten op het gebruik van rode diesel). Of denk aan acties gericht op Automatic Number Plate Recognition, waarbij de politie controleert op overtreding van de verkeerswetgeving en de Belastingdienst tegelijkertijd controleert of de motorrijtuigenbelasting is betaald.

De ontvanger hoeft ook geen verlof te vragen als de invordering plaatsvindt voor:

- een naheffingsaanslag BPM, voor een houder die geen vergunning heeft om zijn belasting per tijdvak te mogen betalen
- een naheffingsaanslag BZM, voor een houder waarvan het motorrijtuig niet op kenteken is gesteld

Naast bovenstaande dagen en uren vermeldt de Leidraad Invordering 2008 nog bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen. Denk daarbij aan de (dagen rond de) jaarwisseling, de dagen tussen Kerstmis en Nieuwjaar, of soortgelijke periodes rond landelijke of regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen.

29.14.4.1. Beslag op zaken bij derden

Als roerende zaken zich bij derden bevinden, legt de belastingdeurwaarder hierop zoveel mogelijk beslag door een beslag op roerende zaken. Dat kan echter alleen als de derde hieraan meewerkt. Als het feitelijk onmogelijk is

de zaken zelf te zien of te inventariseren, en/of de derde verleent geen medewerking, legt de belastingdeurwaarder beslag onder die derde.

De derde kan aanvankelijk medewerking verlenen aan het beslag op roerende zaken die zich onder hem bevinden, maar zich er pas na de beslaglegging op beroepen dat hij het beslag niet hoeft te dulden - wegens de vorm ervan of omdat hij een bepaald recht op de zaak heeft. De belastingdeurwaarder legt dan geen afzonderlijk derdenbeslag. Hij moet wel binnen 3 dagen volgend op de dag van de beslaglegging een verklaringsformulier, behorende bij een derdenbeslag, in tweevoud aan de derde betekenen.

29.14.4.2. Cumulatief beslag

Als op de roerende zaken van de belastingschuldige al beslag is gelegd, kan de belastingdeurwaarder opnieuw beslag leggen op diezelfde zaken zolang de executoriale verkoop nog niet is aangevangen. De belastingdeurwaarder legt het cumulatief beslag alsof het een eerstebeslag op roerende zaken is.

Als de belastingdeurwaarder cumulatief beslag legt, betekent hij dit zo spoedig mogelijk aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd en aan de eventuele bewaarder. Als de eerste beslagleggende deurwaarder een belastingdeurwaarder is die kantoor houdt op hetzelfde kantoor als de volgende beslagleggende belastingdeurwaarder, hoeft het beslag niet aan de eerste beslagleggende deurwaarder te worden betekend. Dit geldt ook bij een bewaarder die kantoor houdt op het kantoor van de beslagleggende belastingdeurwaarder.

De belastingdeurwaarder stelt de verkoopdatum in het cumulatief beslag vast. Net als in een eerste beslag op roerende zaken, kan deze datum niet eerder worden gesteld dan 4 weken volgend op de dag van betekening van het proces-verbaal van beslag aan de geëxecuteerde. Dit laat onverlet dat de verkoop eerder zal plaatsvinden als de eerste beslaglegger tot verkoop overgaat.

Als bij het cumulatief beslag zaken in beslag zijn genomen die niet in het eerdere beslag zijn begrepen, is voor die zaken geen sprake van cumulatie. Als de eerste beslaglegger overgaat tot verkoop op een eerdere datum dan door de latere beslaglegger vastgesteld, zullen de zaken gewoon worden verkocht op de datum die door de latere beslaglegger is vastgesteld. Als de ontvanger deze zaken binnen de termijn van 4 weken wil verkopen, kan hij de termijn door een overeenkomst met de belastingschuldige verkorten.

29.14.4.3. Afvoeren in beslag genomen zaken

Nadat het beslag is gelegd, kan de belastingdeurwaarder overgaan tot het wegvoeren van de inbeslaggenomen zaken. Dat doet hij met name in de volgende bijzondere omstandigheden:

- Wegvoeren is voor behoud van de zaken redelijkerwijs noodzakelijk, bijvoorbeeld omdat de zaken dreigen te worden verduisterd of beschadigd.
- De belastingdeurwaarder verwacht dat zonder het wegvoeren de invorderbaarheid van de schuld in ernstig gevaar komt.

- De ontvanger heeft na marginale toetsing geconstateerd dat de belastingaanslagen materieel verschuldigd moeten worden geacht.

Als het noodzakelijk is zaken weg te voeren die onder douaneverband zijn opgeslagen, neemt de belastingdeurwaarder vooraf contact op met het betreffende douanekantoor.

Het inventariseren, wegvoeren en opslaan van de zaken geschiedt onder verantwoordelijkheid van ten minste 2 ambtenaren (de belastingdeurwaarder en bijvoorbeeld zijn collega). De zaken worden in een daarvoor geschikte, veilige ruimte opgeslagen en zo nodig verzekerd.

Als de belastingdeurwaarder roerende zaken wegvoert, gaat hij als volgt te werk:

- Hij vraagt toestemming aan de voorzitter van het managementteam of diens plaatsvervanger. Voor het afvoeren van een motorrijtuig gedurende een ANPR-actie vraagt de belastingdeurwaarder toestemming aan een functionaris die daartoe door de voorzitter van het managementteam is aangewezen.
- Hij stelt een bewaarder aan.
- Hij maakt een proces-verbaal op van het wegvoeren van de zaken en het aanstellen van de bewaarder.
- Hij betekent het proces-verbaal aan de belastingschuldige en aan de bewaarder, binnen 3 dagen volgend op de dag van het wegvoeren van de zaken.

29.14.4.4. Afsluiten ruimte in beslag genomen zaken

Als zich omstandigheden voordoen waarbij de belastingdeurwaarder niet kan overgaan tot het wegvoeren van de inbeslaggenomen zaken, kan hij in plaats daarvan besluiten om de ruimte af te sluiten. Dat doet hij met name als:

- het wegvoeren niet kan plaatsvinden, of slechts tegen naar verhouding zeer hoge kosten
- de zaken zich in een afsluitbare ruimte van de onderneming van de belastingschuldige bevinden

Als de belastingdeurwaarder de ruimte afsluit, gaat hij als volgt te werk:

- Hij vraagt toestemming aan de voorzitter van het managementteam, zijn plaatsvervanger of een aangewezen functionaris.
- Hij bespreekt met de ontvanger hoe en door wie de ruimte wordt afgesloten en of inschakeling van derden nodig is (zoals een sleutelsmid).
- Hij stelt een bewaarder aan.
- Hij maakt van de afsluiting van de ruimte en de aanstelling van de bewaarder een proces-verbaal op.

- Hij betekent dit proces-verbaal aan de belastingschuldige en aan de bewaarder, binnen 3 dagen volgend op de dag van de afsluiting.

29.14.4.5. Aanstellen bewaarder in beslag genomen zaken

Voor het aanstellen van een bewaarder over inbeslaggenomen roerende zaken heeft de belastingdeurwaarder toestemming van de ontvanger nodig.

Het aanstellen van een bewaarder ontheft de ontvanger niet van zijn verantwoordelijkheid voor de inbeslaggenomen zaken. De ontvanger kan namelijk aansprakelijk worden gesteld voor schade als gevolg van gedragingen van de bewaarder die ten opzichte van de beslagene onrechtmatig zijn. De ontvanger geeft bij zijn toestemming dan ook instructies aan de bewaarder en legt deze vast.

29.14.5. Beslag op bijzondere roerende zaken

Voor beslag op bijzondere roerende zaken gelden afwijkende regels. Dit is het geval als de belastingdeurwaarder beslag legt op:

- bedrijfsinventaris
- handelsvoorraad
- zaken onder bijzonder overheidstoezicht
- geld en geldswaardige papieren
- voorwerpen van edelmetaal
- namaakzaken
- illegale zaken
- zaken van derden
- verpande zaken
- computerapparatuur
- frankeermachines
- wit- en bruingoed

Tot slot gelden afwijkende regels als de belastingdeurwaarder gebruikmaakt van het bijzondere verhaalsrecht voor motorrijtuigenbelasting.

29.14.5.1. Beslag op bedrijfsinventaris

Als de belastingschuldige uitdrukkelijk verzoekt de inventarisatie buiten de bedrijfs- of kantooruren te laten plaatsvinden, komt de belastingdeurwaarder daaraan slechts tegemoet als de ontvanger daarmee instemt. Uitstel van de inventarisatie schept immers gelegenheid om in beslag te nemen zaken te verduisteren.

De belastingdeurwaarder mag alleen op bepaalde dagen en tijdstippen exploten uitbrengen.

Bij de beslaglegging kan de belastingdeurwaarder gebruikmaken van een inventarislijst of taxatierapport van de inventaris van de onderneming. Hij moet wel constateren dat die zaken inderdaad aanwezig zijn. Daarbij kan hij ook constateren dat er meer zaken zijn waarop hij beslag kan leggen dan de inventarislijst of het taxatierapport aangeeft. Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om zaken die recent zijn aangeschaft of zaken die eigendom zijn van derden.

29.14.5.2. Beslag op handelsvoorraad

De belastingdeurwaarder legt alleen beslag op de handelsvoorraad na overleg met, en in opdracht van de ontvanger.

29.14.5.3. Beslag op taken onder bijzonder toezicht

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op zaken die aan enig bijzonder overheidstoezicht zijn onderworpen, zoals meet- en weegapparatuur, informeert hij de ontvanger daarover. De ontvanger neemt zo nodig contact op met de desbetreffende instantie.

29.14.5.4. Beslag op geld en waardepapieren

Gelden en geldswaardige papieren zijn:

- in Nederland geldende valuta en daarmee op één lijn te stellen cheques aan toonder op een bekende Nederlandse bankinstelling
- vreemd geld (ook geld dat door invoering van de euro niet langer courant is)
- aandeelebewijzen en effecten
- andere geldswaardige papieren

Als de belastingdeurwaarder tijdens de beslaglegging euro's aantreft, mag hij die niet uit eigen beweging tot betaling van de schuld aanwenden. Hij bevordert wel zoveel mogelijk dat de beslagene dit doet. Als met het aangetroffen geld de te vorderen som wordt voldaan, blijft de beslaglegging verder achterwege. De beslagene is wel de kosten van de beslaglegging verschuldigd. De belastingdeurwaarder vermeldt in het beslagexploot dat het inbeslaggenomen geld met toestemming van de belastingschuldige wordt aangewend ter voldoening van de schuld, inclusief kosten en rente, en dat de beslaglegging daarom wordt beëindigd. De belastingdeurwaarder schrijft een kwitantie uit voor het bedrag dat hij incasseert.

Bij gedeeltelijke betaling wordt de inbeslagneming uiteraard voor zover nodig voortgezet en afgerond.

Als de beslagene niet met het aangetroffen geld wil betalen, neemt de belastingdeurwaarder het geld in beslag tot het bedrag dat nodig is om de schuld te voldoen. In het proces-verbaal van beslag vermeldt hij aantal, soort en waarde van de bankbiljetten en geldstukken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het exploot proces-verbaal van beslag.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeelebewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. Hij doet dit door een rekening te openen ten name van hemzelf, in zijn hoedanigheid als belastingdeurwaarder. Hij vermeldt hierbij het beslag, de executant (de ontvanger) en de belastingschuldige.

Bovenstaande geldt ook voor vreemde valuta. De belastingdeurwaarder wisselt deze om en stort het op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Uit praktische overwegingen neemt de belastingdeurwaarder contant geld niet mee in een eventuele verkoop ten laste van belastingschuldige. Nadat de verkoop heeft plaatsgevonden, schrijft de belastingdeurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening over naar de rekening van de ontvanger, met vermelding welke belastingschuldige het betreft. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld van die belastingschuldige.

29.14.5.5. Beslag op voorwerpen van edelmetaal

Als de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal in beslag neemt, zal hij deze vrijwel altijd direct na de beslaglegging afvoeren, vanwege de waarde in combinatie met de mogelijkheid van onttrekking.

Het is niet toegestaan gouden, zilveren en platina voorwerpen zonder het vereiste stempelteken in de handel te brengen. Daarom mag de verkopende belastingdeurwaarder die voorwerpen zonder stempelteken niet in het openbaar veilen of met die bestemming tentoonstellen. Als de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal in beslag heeft genomen licht hij dan ook de ontvanger in. De ontvanger moet de voorgenomen verkoping ten minste 3 dagen voor de verkoop melden bij:

Verispect BV
Postbus 654
2600 AR Delft

Verispect BV is belast met het toezicht op de naleving van de Waarborgwet 1986. Bij ontbrekende stempeltekens moet uiteraard veel eerder contact worden opgenomen met Waarborg.

De belastingdeurwaarder omschrijft voorwerpen van edelmetaal zeer zorgvuldig en gedetailleerd in het proces-verbaal van beslag. Als hij twijfelt over de metaalsoort van een beslagen voorwerp, brengt hij dat in de omschrijving tot uitdrukking, bijvoorbeeld 'een vermoedelijk gouden broche, voorstellende een hangende druiventros, gewicht circa 20 gram'. De belastingdeurwaarder kan een indicatief onderzoek naar gehalte, gewicht en stempeling (en waarde) door een juwelier of waarborginstelling laten uitvoeren.

Het inschakelen van een waarborginstelling vindt pas plaats als redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de executoriale verkoop doorgaat. Als de belastingdeurwaarder de voorwerpen van edelmetaal naar het kantoor van de waarborginstelling wil brengen, gaat hij als volgt te werk:

- Hij bespreekt zijn voornemen met de ontvanger en gaat volgens diens aanwijzingen te werk.

- Hij neemt de voorwerpen onder zich, voor zover dat al niet gebeurd is.
- Hij stelt een schriftelijke verklaring op met een andere belastingdeurwaarder waarin hij verklaart dat hij de voorwerpen onder zich heeft genomen.
- Hij overhandigt een kopie van de verklaring aan de bewaarder.

Eventueel waarborgrecht komt ten laste van de beslagene.

Waarborginstellingen verrichten keuringen en geven adviezen over voorwerpen van edelmetaal. Zij brengen ook stempeltekens aan. Bovendien verrichten zij keuringen van voorwerpen van edelmetaal in geval van vermoedelijk valse stempeltekens.

Nederland kent twee waarborginstellingen:

Waarborg Holland
Postbus 1075
2800 BB Gouda
Telefoon: 0182-589300
Fax: 0182-526876

Edelmetaal Waarborg Nederland BV
Postbus 17
8500 AA Joure
Telefoon: 0513-468111
Fax: 0513-468112

Als de belastingdeurwaarder vermoedt dat de inbeslaggenomen zaken een vals keurmerk hebben, biedt hij deze zaken ter keuring aan aan de waarborginstelling. Als er inderdaad sprake is van valse keurmerken, zullen deze zaken strafrechtelijk in beslag worden genomen. De belastingdeurwaarder ontvangt dan via de waarborginstelling of Verispect BV een kopie van het proces-verbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat proces-verbaal geeft de belastingdeurwaarder vrijwaring tegenover de belastingschuldige.

29.14.5.6. Beslag op namaakzaken

Het is verboden om een vals handelsmerk op zaken aan te brengen. Als de belastingdeurwaarder dergelijke zaken in beslag heeft genomen, meldt hij dit aan de ontvanger die vervolgens contact op neemt met de FIOD-ECD.

29.14.5.7. Beslag op illegale zaken

Als de belastingdeurwaarder voor beslag vatbare zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), kan de beslaglegging op de normale wijze doorgang vinden. Wel schakelt hij zo snel mogelijk na de beslaglegging de politie in. Als er geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, in die zin dat voormelde zaken verbeurd worden verklaard of worden onttrokken aan het verkeer, dan vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal van beslag. De ontvanger neemt dan eerst contact op met het ministerie van Financiën. Afhankelijk van de uitkomst van dat contact kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om tot een executoriale verkoop van de inbeslaggenomen zaken over te gaan.

29.14.5.8. Beslag op zaken van derden

Bij de inbeslagname van roerende zaken kan de belastingschuldige beweren dat bepaalde zaken niet van hem zijn. Alleen als er in relatie met de hoogte van de belastingschuld overduidelijk voldoende verhaal is, laat de belastingdeurwaarder die zaken buiten het beslag. In beginsel neemt de belastingdeurwaarder dus alle voor beslag vatbare zaken in beslag. Dit geldt in het bijzonder voor het beslag op bodemzaken. Tegen een beslag op bodemzaken kan een derde zich namelijk niet verzetten.

De belastingdeurwaarder kan onder omstandigheden ook op niet-bodemzaken van derden beslag leggen. Gefinancierde zaken zoals auto's zijn eigendom van de financieringsinstelling. De ontvanger kan deze zaken verkopen nadat hij de auto van de financiering heeft ontlast door voldoening van de financieringsmaatschappij.

Als stukken worden overlegd waaruit rechten van derden blijken, vraagt de belastingdeurwaarder om afschriften. Hij stelt deze afschriften vervolgens ter beschikking aan de ontvanger. Als melding wordt gemaakt van rechten van derden zonder dat stukken worden overlegd, noteert de belastingdeurwaarder namen en adressen van de derden. Hij geeft deze namen en adressen door aan de ontvanger.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige en de rechthebbende derde (als deze aanwezig is), op de hoogte van de mogelijkheid zich tegen de beslaglegging te verzetten of tegen de beslaglegging in beroep te gaan. Voor nadere inlichtingen verwijst de belastingdeurwaarder naar de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder een roerende zaak in beslag heeft genomen die eigendom is van een ander dan de belastingschuldige, betekent hij het proces-verbaal van beslag aan de derde, binnen 8 dagen na de beslaglegging of direct als het hem later bekend wordt.

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, kan de belastingdeurwaarder geen beslag meer leggen op goederen die eigendom van belastingschuldige zijn. Beslagen die al zijn gelegd op goederen van belastingschuldige vervallen. Het faillissement omvat echter alleen het hele vermogen van de failliet zelf; het beslag blijft dus in stand voor zover de belastingdeurwaarder bodembeslag heeft gelegd op zaken van derden. Deze zaken worden niet getroffen door het faillissement. Ook kan de belastingdeurwaarder na de faillissementsuitspraak nog bodembeslag leggen op zaken van derden.

29.14.5.9. Beslag op verpande zaken

Zaken van de belastingschuldige die hij heeft verpand, blijven zijn eigendom. Daarom kan de belastingdeurwaarder zonder meer beslag leggen op roerende zaken die verpand zijn. Gevraagd naar meer informatie over de afwikkeling van het beslag op verpande zaken, kan de belastingdeurwaarder verwijzen naar de ontvanger.

29.14.6. Beslag op computerapparatuur

Als de belastingdeurwaarder bij beslag roerende zaken ook computerapparatuur in beslag heeft genomen, kan deze niet zonder meer worden verkocht. Naast de hardware vallen immers ook geïnstalleerde programma's (software) onder dit beslag. Voorafgaand aan de verkoop zal

de ontvanger er voor moeten zorgen dat de software (behalve de normale installatieprogramma's) en andere bestanden van de computerapparatuur worden verwijderd. Zo is de privacy van de belastingschuldige beschermd en kunnen schadeclaims worden voorkomen.

De Leidraad vermeldt dat de belastingdeurwaarder hiervoor verantwoordelijk is. Uit praktische overwegingen wordt de uitvoering van die taak echter bij de ontvanger neergelegd. Deze weet al in een vroeg stadium dat de verkoop gaat plaatsvinden. Daarnaast moet de ontvanger de verslaglegging van de genomen maatregelen zorgvuldig vastleggen in het invorderingsdossier en in het geautomatiseerde invorderingssysteem ETM. Dit doet hij mede voor het geval er bij een schadeclaim bewijsstukken moeten worden overgelegd.

29.14.6.1. Beslag op frankeermachines

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op een frankeermachine, moet deze vóór de (executoriale) verkoop buiten gebruik worden gesteld. Dit is om te voorkomen dat de frankeermachine wordt gebruikt zonder het frankeren te betalen. De belastingdeurwaarder neemt daarvoor contact op met het organisatieonderdeel Frama, via e-mail (frama@frama.nl) of telefonisch, via nummer (0183) 63 57 77. Deze afdeling neemt de tellerstand op en stelt de frankeermachine buiten gebruik.

29.14.6.2. Beslag op wit- en bruingoed

De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op:

- (H)CFK houdende koel- en vriesapparaten die tot een handelsvoorraad behoren
- afgedankt wit- en bruingoed dat in bezit is van de leverancier die de nieuwe apparatuur heeft geleverd

In alle overige gevallen kan hij deze zaken gewoon in beslag nemen. Mocht tijdens de executoriale verkoop blijken dat het inbeslaggenomen wit- of bruingoed onverkoopbaar is, kan hij alsnog besluiten dit niet te verkopen. Hij vermeldt dit in het proces-verbaal van verkoop.

29.14.6.3. Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting

Als de motorrijtuigenbelasting niet wordt betaald en er zijn onvoldoende alternatieve verhaalsmogelijkheden, dan kan de belastingdeurwaarder beslag leggen op elk motorvoertuig waarvan het kenteken op naam is gesteld van de belastingschuldige. Als de eigenaar een ander is dan de belastingschuldige, wordt het recht van die derde (of het recht van andere derden) ondergeschikt gemaakt aan het verhaalsrecht van de ontvanger. Als de derde alleen betaling biedt voor de verschuldigde belasting op de inbeslaggenomen auto, dan mag de belastingdeurwaarder alleen akkoord gaan als alle andere aanslagen motorrijtuigenbelasting die openstaan ten name van de belastingschuldige, ook worden betaald. Uitwinning van een dergelijk motorrijtuig is niet mogelijk als degene die enig recht daarop heeft goederen van de formele belastingschuldige aanwijst, waarop diens belastingaanslagen geheel kunnen worden verhaald.

Motorrijtuigen die toebehoren aan autoverhuurbedrijven of leasemaatschappijen neemt de belastingdeurwaarder niet in beslag op grond van het bijzondere verhaalsrecht van artikel 22a van de wet, tenzij sprake is van misbruik of als de belasting die betrekking heeft op het

betreffende motorrijtuig niet is betaald. In het laatste geval blijft de toepassing van het verhaalsrecht beperkt tot die belasting. De Rijksdienst voor het wegverkeer tekent auto's van leasemaatschappijen in het kentekenregister met een 'RTL-code' aan.

29.14.7. Beslagverboden

De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op:

- goederen bestemd voor de openbare dienst. Dit betreft in ieder geval zaken die de overheid gebruikt voor haar specifieke overheidstaak.
- kledingstukken die belastingschuldige en zijn inwonende gezinsleden nodig hebben
- bed en beddengoed van belastingschuldige en zijn inwonende gezinsleden
- gereedschappen, zoals hamers en zaagbanken, van ambachtslieden en werklieden behorende tot hun persoonlijk bedrijf
- vakliteratuur en zaken die dienen voor het onderwijs en uitoefening van kunsten en wetenschappen. De belastingschuldige mag tot een bij algemene maatregel van bestuur vastgesteld bedrag de hier bedoelde zaken van beslag uitzonderen
- een maandvoorraad voedsel en drank voor de belastingschuldige en zijn inwonende gezinsleden

29.14.8. Conservatoir beslag

Een conservatoir beslag is een bewarend beslag (bewaring van recht). Het doel van dit beslag is te voorkomen dat belastingschuldige zaken vervreemdt of bezwaart. Voor een conservatoir beslag is verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als de belastingschuld nog niet is geformaliseerd door een belastingaanslag, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

Als de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op zaken van derden legt, handelt hij net als bij conservatoir beslag op roerende zaken van de belastingschuldige.

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft conservatoir beslag op roerende zaken te leggen, maakt de belastingdeurwaarder de beslagstukken op. Na de beslaglegging gaat de belastingdeurwaarder over tot de betekening van het conservatoir beslag op roerende zaken.

Om over te kunnen gaan tot uitwinning van de roerende zaken die in conservatoir beslag zijn genomen, moet het beslag overgaan van conservatoir in executoriaal.

29.14.8.1. Conservatoir beslag op zaken van derden

Als de belastingdeurwaarder conservatoir beslag heeft gelegd op zaken van derden, betekent hij het beslag aan die derde, binnen 8 dagen volgend op de dag van beslaglegging.

Als de belastingdeurwaarder het recht van die derde op de zaak niet kent, betekent hij direct aan die derde nadat hij van dat recht kennis heeft gekregen.

29.14.8.2. Opmaken beslagstukken

In opdracht van de ontvanger legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op roerende zaken, overeenkomstig de voorschriften voor het leggen van executoriaal beslag. In plaats van de executoriale titel vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot echter het verlot van de voorzieningenrechter om op deze roerende zaken beslag te leggen.

29.14.8.3. Betekenen conservatoir beslag

Nadat de belastingdeurwaarder conservatoir beslag heeft gelegd, betekent hij het beslagexploot aan de beslagene, tegelijk met het verlot van de voorzieningenrechter en het verzoekschrift waarop het verlot is gegeven. Als hij conservatoir beslag heeft gelegd op goederen van derden, betekent hij het beslag aan die derde, binnen 8 dagen volgend op de dag van beslaglegging. Als hij het recht van die derde op de zaak niet kent, betekent hij direct aan die derde nadat hij van dat recht kennis heeft gekregen.

29.14.8.4. Overgang naar executoriaal beslag

Om over te kunnen gaan tot uitwinning van de roerende zaken in conservatoir beslag, moet het conservatoire beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend.

29.14.9. ANPR-acties

ANPR-acties zijn acties waarbij gebruik wordt gemaakt van apparatuur met automatische nummerplatherkenning (Automatic numberplate recognition - ANPR). De politie en de Belastingdienst voeren deze acties vaak gezamenlijk uit. Genoemde apparatuur scant de nummerplaten van passerende motorrijtuigen. Als blijkt dat verkeerswetgeving is overtreden houdt de politie het motorrijtuig aan. Bovendien kan een ambtenaar van de rijksbelastingdienst, belast met controlewerkzaamheden voor de Wet Motorrijtuigenbelasting, of een opsporingsambtenaar een motorrijtuig aanhouden dat op naam staat van een belastingschuldige die motorrijtuigenbelasting verschuldigd is. Dit kan ook als die schuld is ontstaan door de houderschap van een ander motorrijtuig dan het aan te houden motorrijtuig. In de praktijk vindt deze aanhouding meestal door de politie plaats.

Bij ANPR-acties ontmoet de belastingdeurwaarder complexe situaties die hij op correcte wijze moet behandelen. De belastingdeurwaarder moet daartoe handelingen combineren die op diverse plaatsen in deze Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders zijn beschreven. Dit onderdeel beschrijft de manier waarop de belastingdeurwaarder deze handelingen toepast bij ANPR-acties. Het gaat daarbij om de volgende onderwerpen:

- Tijdstip ANPR-acties en de gevolgen daarvan
- Aanhouden van motorrijtuigen bij ANPR

- Hernieuwd bevel tot betaling bij ANPR
- Versnelde invordering bij ANPR
- Beslag bij ANPR
- Betekenen beslag bij ANPR
- Afvoeren van het motorrijtuig
- Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie

29.14.9.1. Tijdstip ANPR-actie en de gevolgen daarvan

De belastingdeurwaarder mag in beginsel geen exploten uitbrengen op de volgende dagen:

- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- Goede Vrijdag
- dagelijks tussen 20.00 en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan de ontvanger verlof verlenen om hiervan af te wijken.

De ontvanger heeft geen verlof nodig, als hij bij een actie gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 (zoals een ANPR-actie) of een andere belastingwet versneld wil invorderen en:

- het een belastingaanslag betreft waarvoor terstond een dwangbevel wordt uitgevaardigd of
- een vermogensbestanddeel van de belastingschuldige is aangetroffen terwijl al een dwangbevel is betekend

Het voorgaande houdt in dat de belastingdeurwaarder bij een ANPR-actie buiten de 'gebruikelijke dagen en uren' zonder verlof van de voorzieningenrechter het motorrijtuig slechts in beslag kan nemen als zich een situatie voordoet waarin versneld kan worden ingevorderd.

Overigens kan de politie of een ambtenaar belast met controlewerkzaamheden voor de Wet Motorrijtuigenbelasting het motorrijtuig buiten de gebruikelijke uren en tijdstippen wel afvoeren om het te onderwerpen aan een onderzoek naar de naleving van de verkeerswetgeving, de Wet op de motorrijtuigenbelasting of de toepassing van artikel 22a Invorderingswet 1990.

29.14.9.2. Aanhouden van motorrijtuigen bij ANPR

Als uit de ANPR-scan blijkt dat verkeerswetgeving is overtreden, houdt de politie het motorrijtuig aan. Bovendien kan de politie het motorrijtuig aanhouden als uit de ANPR-scan blijkt dat de motorrijtuigenbelasting onbetaald is gebleven ten name van belastingschuldige op wiens naam het aan te houden motorrijtuig is gesteld. Voor andere belastingen kan de politie het motorrijtuig niet aanhouden. Het is daarom van belang om het ANPR-

automatiseringssysteem zo in te richten dat aanhoudingen niet voor andere belastingen dan motorrijtuigenbelasting zullen plaatsvinden.

Maar als de politie een motorrijtuig eenmaal heeft aangehouden op grond van enige wettelijke bevoegdheid, kan de belastingdeurwaarder het ook in beslag nemen voor andere belastingen dan motorrijtuigenbelasting.

29.14.9.3. Hernieuwd bevel tot betaling bij ANPR

Als de belastingdeurwaarder beslag wil leggen voor een per post betekend dwangbevel waarvoor nog geen hernieuwd bevel tot betaling is betekend, moet hij dit hernieuwde bevel alsnog betekenen. Alleen in de situatie dat er redenen zijn versnelde invordering toe te passen, kan betekening van het hernieuwde bevel achterwege blijven. De volgende situaties komen het meest voor:

- Betekening hernieuwd bevel aan natuurlijk persoon
- Betekening hernieuwd bevel aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

Betekening hernieuwd bevel aan natuurlijk persoon

De belastingdeurwaarder kan een exploot aan een natuurlijk persoon op de volgende locaties betekenen:

- aan belastingschuldige zelf: op elke plaats
- in andere gevallen: aan de woonplaats van de belastingschuldige

Gewoonlijk vindt de ANPR-actie niet plaats bij de woonplaats van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder kan het hernieuwde bevel tot betaling dan alleen aan belastingschuldige zelf betekenen. Als deze niet aanwezig is, kan de belastingdeurwaarder het hernieuwde bevel niet betekenen. In dit laatste geval kan hij ook geen verdere invorderingsmaatregelen nemen. Dit is slechts anders als er omstandigheden zijn die versnelde invordering rechtvaardigen.

Betekening hernieuwd bevel aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

De belastingdeurwaarder kan een exploot aan een rechtspersoon op de volgende locaties betekenen:

- aan de bestuurder van de rechtspersoon: op elke plaats
- in andere gevallen: aan het kantoor van de rechtspersoon of aan de woonplaats van een bestuurder van de rechtspersoon

De belastingdeurwaarder kan een exploot aan een vennootschap onder firma (v.o.f.) of een commanditaire vennootschap (c.v.) op de volgende locaties betekenen:

- aan de beherende vennoot van de v.o.f. of c.v.: op elke plaats
- in andere gevallen: aan het kantoor van de v.o.f. of c.v. of aan de woonplaats van een beherende vennoot van de v.o.f. of c.v.

Gewoonlijk vindt de ANPR-actie niet plaats aan het kantoor van de rechtspersoon v.o.f. of c.v. of aan de woonplaats van een bestuurder van een rechtspersoon of een beherend vennoot van de v.o.f. of c.v. De

belastingdeurwaarder kan het hernieuwde bevel tot betaling dan alleen betekenen aan de bestuurder van de rechtspersoon of de beheerende vennoot van de v.o.f. of c.v. Als deze niet aanwezig is, kan de belastingdeurwaarder het hernieuwde bevel niet betekenen. In dit laatste geval kan hij ook geen verdere invorderingsmaatregelen nemen. Dit is slechts anders als er omstandigheden zijn die versnelde invordering rechtvaardigen.

29.14.9.4. Versnelde invordering bij ANPR

Als de belastingdeurwaarder reden heeft om versneld in te vorderen, kan hij direct beslag leggen zonder eerst een hernieuwd bevel tot betaling te betekenen. Er zal natuurlijk wel al een dwangbevel betekend moeten zijn, of eventueel alsnog - ter plekke - betekend moeten worden

In de volgende gevallen is er reden om versneld in te vorderen:

- De belastingschuldige is in staat van faillissement of wettelijk de wettelijke schuldsaneringsregeling is voor deze belastingaanslag van toepassing.
- De ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees voor verduistering bestaat van goederen van de belastingschuldige.
- De belastingschuldige wil Nederland metterwoon verlaten, of wil zijn plaats van vestiging overbrengen naar een plaats buiten Nederland. Versnelde invordering vindt niet plaats als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.
- De belastingschuldige woont of is gevestigd buiten Nederland, of heeft in Nederland geen vaste woon- of verblijfplaats en de ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald.
- Op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald, is al beslag gelegd voor zijn belastingschuld. Goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden.
- Ten laste van de belastingschuldige wordt een vordering artikel 19 van de Invorderingswet 1990 gedaan, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.

Faillissement of WSNP bij ANPR

Als belastingschuldige failliet is of als de wettelijke schuldsaneringsregeling (WSNP) van toepassing is verklaard is dat een reden om versneld in te vorderen. De belastingdeurwaarder kan echter geen beslag leggen op motorrijtuigen van de failliet voor schulden die zijn ontstaan vóór het faillissement of WSNP. Beslag op motorrijtuigen is echter wel mogelijk voor boedelschulden. In beginsel wendt de ontvanger zich bij het ontstaan van boedelschulden echter eerst tot de curator of bewindvoerder om langs minnelijke weg alsnog voldoening van de schuld te bewerkstelligen.

Vrees voor verduistering en ANPR

Als de vrees bestaat dat verhaalsobjecten aan het verhaal van de ontvanger worden onttrokken, wordt dat aangeduid met vrees voor verduistering. Als vrees voor verduistering bestaat, is dat een reden om versneld in te vorderen.

De aard van de in beslag te nemen zaak brengt met zich mee dat vrees voor verduistering eerder kan worden aangenomen dan bij veel andere zaken. Een motorrijtuig is immers bestemd om van plaats tot plaats te gaan. Dit levert in combinatie met bijvoorbeeld een belastingschuldige zonder vaste woon- of verblijfplaats vrees voor verduistering op.

Vrees voor verduistering kan ook worden aangenomen als de belastingschuldige aanleiding geeft te veronderstellen dat hij zich antifiscaal gedraagt. Aangenomen wordt dat de belastingschuldige zich onder meer antifiscaal gedraagt als hij zelfs relatief kleine bedragen stelselmatig onbetaald laat. Dergelijk antifiscaal gedrag wordt in beginsel verondersteld als wordt voldaan aan de volgende twee criteria:

- de belastingschuldige heeft meer dan twee aanslagen motorrijtuigenbelasting onbetaald gelaten
- deze schuld bedraagt in totaal meer € 200

Als een controle moet worden ingesteld naar de naleving van de bepalingen uit de Wet op de motorrijtuigenbelasting of een onderzoek moet worden ingesteld naar de toepasselijkheid van de 'katvangersbepaling' van artikel 22a Invorderingswet 1990 is afvoeren van een motorrijtuig mogelijk, ook als er nog geen beslag ligt. In dat geval wordt het motorrijtuig meestal opgeslagen. Omdat de auto na het onderzoek weer vrijgegeven moet worden, moet de ontvanger ook in deze situatie beoordelen of er vrees voor verduistering is en zo nodig beslag leggen en een bewaarder aanstellen.

Vrees voor verduistering is een belangrijke reden om over te gaan tot afvoeren van het motorrijtuig.

29.14.9.5. Beslag bij ANPR

De belastingdeurwaarder vraagt een belastingschuldige die tijdens een ANPR-actie wordt aangehouden, om zijn belastingschuld te voldoen. Als de belastingschuldige dit niet doet, neemt de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag. De volgende situaties zijn mogelijk:

- De belastingschuldige is aanwezig bij de beslaglegging
- Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor MB
- Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor andere schuld dan MB
- Bij de beslaglegging is niemand aanwezig
- Het motorrijtuig is geleased

De belastingschuldige is aanwezig bij de beslaglegging

De belastingdeurwaarder kan een motorrijtuig in beslag nemen, als de belastingschuldige de eigenaar is. Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar van het motorrijtuig. Dat is echter niet altijd het geval.

Als de belastingschuldige motorrijtuigenbelastingsschuld heeft, kan de belastingdeurwaarder ook beslag leggen op een motorrijtuig dat geen eigendom is van belastingschuldige, maar dat wel op zijn naam staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer. Dat kan zelfs als die schuld betrekking heeft op een ander motorrijtuig dan het motorrijtuig dat bij de ANPR-actie is aangehouden.

De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig in beslag met een exploot van beslag op roerende zaken. Zo nodig doet hij eerst het hernieuwde bevel tot betaling.

Als een ander dan belastingschuldige eigenaar is van het motorrijtuig, betekent de belastingdeurwaarder het beslag binnen acht dagen na het leggen van het beslag aan die ander.

Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor MB

De belastingdeurwaarder kan een motorrijtuig in beslag nemen, als de belastingschuldige de eigenaar is. Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar van het motorrijtuig. Dat is echter niet altijd het geval.

Als de belastingschuldige motorrijtuigenbelastingsschuld heeft, kan de belastingdeurwaarder ook beslag leggen op een motorrijtuig dat geen eigendom is van belastingschuldige, maar dat wel op zijn naam staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer. Dat kan zelfs als die schuld betrekking heeft op een ander motorrijtuig dan het motorrijtuig dat bij de ANPR-actie is aangehouden.

Ook kan zich de situatie voordoen dat de belastingschuldige de auto heeft uitgeleend, of dat een werknemer van belastingschuldige in de auto rijdt. De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig in beslag met een exploot van beslag op roerende zaken, dat ter plaatse wordt ingevuld en zo spoedig mogelijk aan de belastingschuldige wordt betekend.

Let op: De auto kan in deze gevallen in beslag genomen worden als het hernieuwde bevel tot betaling al betekend is aan belastingschuldige. In situaties dat er redenen zijn de versnelde invordering toe te passen is een hernieuwd bevel echter niet nodig.

Als een ander dan belastingschuldige eigenaar is van het motorrijtuig, betekent de belastingdeurwaarder het beslag binnen acht dagen na het leggen van het beslag aan die ander.

Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor andere schuld dan MB

Voor andere belastingen dan motorrijtuigenbelasting kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag nemen, als de belastingschuldige de eigenaar is. Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar daarvan. Dat is echter niet altijd het geval.

Als de inzittenden van het motorrijtuig anderen zijn dan de belastingschuldige, bevindt het motorrijtuig zich 'onder een derde'. In beginsel wordt de bestuurder van het motorrijtuig geacht 'de derde' te zijn onder wie het motorrijtuig zich bevindt.

De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig in beslag met een exploot van beslag op roerende zaken. Het exploot wordt ter plaatse ingevuld en zo spoedig mogelijk aan de belastingschuldige betekend.

Let op: De auto kan in deze gevallen in beslag genomen worden als het hernieuwde bevel tot betaling al betekend is aan belastingschuldige. In situaties dat er redenen zijn de versnelde invordering toe te passen is een hernieuwd bevel echter niet nodig.

Als de derde echter verklaart één of meer rechten op het motorrijtuig te hebben zal de belastingdeurwaarder in beginsel beslag onder derden moeten leggen. Ter voorkoming van de rompslomp van een verklaringsprocedure vraagt de belastingdeurwaarder of de derde afstand van deze rechten wil doen. Als de derde hiervan afstand doet, neemt de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag met een exploot van beslag op roerende zaken. In dit beslag vermeldt de belastingdeurwaarder dat de derde heeft verklaard afstand te doen van alle rechten op het motorrijtuig. Het exploot wordt zo spoedig mogelijk betekend aan de belastingschuldige. Als de derde geen afstand van zijn rechten doet legt de belastingdeurwaarder meteen derdenbeslag. In het exploot vermeldt hij dat het beslag alle goederen betreft die de derde van belastingschuldige onder zich heeft, waaronder het betreffende motorrijtuig.

De politie of een daartoe aangewezen belastingambtenaar kan een motorrijtuig afvoeren als dat nodig is om te onderzoeken of de verkeerswetgeving of de Wet op de motorrijtuigenbelasting wordt nageleefd. Als het motorrijtuig is afgevoerd bevindt het zich niet meer 'onder de derde', zodat in deze situatie de belastingdeurwaarder beslag kan leggen met een exploot van beslag op roerende zaken.

Bij de beslaglegging is niemand aanwezig

De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig in beslag met een exploot van beslag op roerende zaken als niemand bij het voertuig aanwezig is. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als de belastingdeurwaarder een geparkeerde auto aantreft bij een wijkactie, waarbij een auto met scanapparatuur door een woonwijk rijdt. Het exploot wordt ter plaatse ingevuld en moet zo spoedig mogelijk aan belastingschuldige worden betekend.

Let op: De auto kan in deze gevallen in beslag genomen worden als het hernieuwde bevel tot betaling al betekend is aan belastingschuldige. In situaties dat er redenen zijn de versnelde invordering toe te passen is een hernieuwd bevel echter niet nodig.

Het motorrijtuig is geleased of gehuurd

Motorrijtuigen die toebehoren aan autoverhuurbedrijven of leasemaatschappijen zullen in beginsel geen voorwerp zijn van het bijzondere verhaalsrecht van artikel 22a van de wet. Dit is slechts anders als sprake is van misbruik of als de belasting die betrekking heeft op het betreffende motorrijtuig niet is betaald. In het laatste geval blijft de toepassing van het verhaalsrecht beperkt tot die belasting. De Rijksdienst voor het wegverkeer tekent auto's van leasemaatschappijen in het kentekenregister met een 'RTL-code' aan.

29.14.9.6. Betekenen beslag bij ANPR

Als de belastingdeurwaarder bij een ANPR-actie beslag heeft gelegd, zijn de volgende situaties mogelijk:

- Betekenen beslag roerende zaken aan natuurlijk persoon
- Betekenen beslag roerende zaken aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

Betekenen beslag roerende zaken aan natuurlijk persoon

Als de belastingschuldige aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan de belastingschuldige. Als de belastingschuldige niet aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslagexploot zo spoedig mogelijk aan de belastingschuldige in persoon of aan diens woonplaats.

De belastingdeurwaarder kan ook een geparkeerde auto in beslag nemen. Deze situatie kan zich onder meer voordoen bij wijkacties, waarbij een auto met scanapparatuur door een woonwijk rijdt. Als de belastingschuldige niet bij de beslaglegging aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslagexploot zo spoedig mogelijk aan de belastingschuldige in persoon of aan de woonplaats, zoals hiervoor beschreven.

Betekenen beslag roerende zaken aan rechtspersoon, vo.f. of c.v.

Als de bestuurder van de rechtspersoon of de beherend vennoot van de v.o.f. of c.v. aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan deze. Als genoemde bestuurder of beherend vennoot niet aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan het kantoor van de rechtspersoon, v.o.f. of c.v., of aan het woonadres van een bestuurder of beherend vennoot. Als de ANPR-actie op een andere plaats dan genoemd kantoor wordt gehouden, zal de belastingdeurwaarder het beslag op een later tijdstip aan dit kantoor moeten betekenen. Hij moet het beslag zo spoedig mogelijk betekenen.

De belastingdeurwaarder kan ook een geparkeerde auto in beslag nemen. Deze situatie kan zich onder meer voordoen bij wijkacties, waarbij een auto met scanapparatuur door een woonwijk rijdt. Als de bestuurder van de rechtspersoon of de beherend vennoot van de v.o.f. of c.v. niet bij de beslaglegging aanwezig is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan het kantoor van rechtspersoon, v.o.f. of c.v. zoals hiervoor beschreven of aan het woonadres van een bestuurder of beherend vennoot.

Betekenen beslag onder derden

Als de belastingdeurwaarder bij een ANPR-actie is overgegaan tot het leggen van een beslag onder derden, dan moet hij dit beslag binnen acht dagen na het leggen van het beslag aan de belastingschuldige betekenen.

29.14.9.7. Afvoeren van het motorrijtuig

De belastingdeurwaarder kan het motorrijtuig direct na de beslaglegging afvoeren en op een veilige plaats bewaren als dit voor het behoud van de zaak redelijkerwijs noodzakelijk is. Daar is onder andere sprake van als gevreesd moet worden voor:

- verduistering van het motorrijtuig
- beschadiging van het motorrijtuig

De belastingdeurwaarder kan tijdens de ANPR-actie ook overgaan tot afvoeren als hij het hernieuwde bevel tot betaling nog niet gedaan heeft en/of hij het beslag nog niet rechtsgeldig kan betekenen. Dit is onder meer het geval als de beslaglegging plaatsvindt op een andere plaats dan de woonplaats van de belastingschuldige en de belastingschuldige zelf niet bij de beslaglegging aanwezig is. In dit geval is uiteraard van groot belang dat de belastingschuldige zo spoedig mogelijk wordt geïnformeerd over de 'verdwijning' van zijn motorvoertuig.

Van het afvoeren maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal op dat hij binnen drie dagen na de beslaglegging betekent aan de belastingschuldige en de bewaarder.

Het wegvoeren van motorrijtuigen naar aanleiding van een ANPR-actie vindt slechts plaats na verkregen toestemming van een daartoe door het managementteam aangewezen functionaris.

Als de belastingdeurwaarder het motorrijtuig afvoert zonder medeweten van de belastingschuldige, licht de belastingdeurwaarder de politie in over het afvoeren hiervan. De mogelijkheid bestaat immers dat de belastingschuldige te goeder trouw aangifte van diefstal van het motorrijtuig doet bij de politie. Als op het motorrijtuig beslag is gelegd middels een beslag onder derden, kan de belastingdeurwaarder niet overgaan tot afvoeren. De mogelijkheid tot afvoeren geldt namelijk slechts voor zaken die met een proces verbaal van beslag op roerende zaken in beslag zijn genomen. De politie of een daartoe aangewezen belastingambtenaar kan echter altijd overgaan tot afvoeren als een controle moet worden ingesteld naar de naleving van de Wet op de motorrijtuigenbelasting of een onderzoek moet worden ingesteld naar de toepasselijkheid van de 'katvangersbepaling' van artikel 22a Invorderingswet 1990.

De belastingdeurwaarder voert het motorrijtuig ook niet af als al andere maatregelen zijn genomen waardoor de schuld geheel kan worden voldaan. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een loonvordering.

Als de belastingdeurwaarder al eerder voor dezelfde belastingschuld contact met de belastingschuldige heeft gehad - er ligt bijvoorbeeld al beslag op het motorrijtuig - en toen geen reden heeft gehad om het motorrijtuig af te voeren, dan doet hij dat nu ook niet. Dit kan anders zijn als de omstandigheden sinds het eerdere contact met de belastingschuldige zijn gewijzigd.

29.14.9.8. Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie

In het algemeen geldt dat de belastingdeurwaarder niet meer informatie verstrekt dan nodig is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990. Daarbij gelden de volgende richtlijnen.

Als de belastingschuldige aanwezig is, kan de belastingdeurwaarder aan hem alle informatie verstrekken over de belastingschuld en over de beslaglegging. Hetzelfde geldt bij aanwezigheid van de bestuurder van een rechtspersoon met belastingschuld of een beherend vennoot van een v.o.f. of c.v. met belastingschuld.

Als een derde aanwezig is die de eigendom van het motorrijtuig claimt, kan de belastingdeurwaarder informatie verstrekken voorzover die informatie uit het beslag blijkt. De belastingdeurwaarder moet het beslag roerende zaken immers aan die derde betekenen.

Ook als de belastingdeurwaarder een derdenbeslag heeft gelegd, omdat het voertuig zich 'onder een derde' bevindt, kan de belastingdeurwaarder informatie verstrekken voorzover die informatie uit het beslag blijkt. De belastingdeurwaarder moet het beslag onder derden immers bij die derde achterlaten.

Bij iedere andere derde vermeldt de belastingdeurwaarder niet meer dan dat de ontvanger van de Belastingdienst het motorrijtuig in beslag neemt en de gegevens van de belastingambtenaar met wie de belastingschuldige contact kan opnemen. Als de derde betaling aanbiedt, vermeldt de belastingdeurwaarder ook het totaalbedrag van de achterstallige belastingschuld. Als daadwerkelijk betaling volgt, geeft de belastingdeurwaarder aan de derde een kwitantie. Uit de kwitantie blijken de aard en de bedragen van de belastingen die de derde betaalt.

29.15. Beslag op safeloketten BDW

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger opdracht krijgen tot het leggen van beslag op een safeloket. Voordat de belastingdeurwaarder dit beslag kan leggen, moet eerst bevel zijn gedaan om de belastingschuld binnen twee dagen te betalen. Bij de betekening van een dwangbevel is dit al gebeurd. Als het dwangbevel per post is betekend, wat meestal het geval is, zal de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moeten doen alvorens het beslag op een safeloket kan worden gelegd, tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast.

De belastingdeurwaarder vraagt bij de bank of het postkantoor inzage in het kluisregister. De betreffende instelling is ingevolge artikel 444a lid 2 en 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering verplicht om, nadat de deurwaarder zijn titel (het dwangbevel) getoond heeft, dit register te overleggen en ook om een eventueel aanwezig safeloket aan te wijzen en toegang te verschaffen. Als er een kluis aanwezig is zegt de deurwaarder de bankmedewerker aan dat het safeloket verzegeld gaat worden. De inhoud van het safeloket zal dan op een bepaalde datum en tijd in het bijzijn van de belastingschuldige in beslag worden genomen. De belastingdeurwaarder deelt de belastingschuldige mee dat hij het safeloket heeft verzegeld en nodigt de belastingschuldige uit om op de bepaalde datum en tijd bij de bank of het postkantoor aanwezig te zijn om het safeloket in zijn aanwezigheid te openen.

29.15.1. Inzage kluisregister

De belastingdeurwaarder vraagt een medewerker van de bank of het postkantoor om inzage in het kluisregister. Op vertoon van de titel (het dwangbevel) is ingevolge artikel 444a lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de medewerker desgevraagd verplicht de belastingdeurwaarder inzage te geven.

Als uit het kluisregister blijkt dat de belastingschuldige een kluis huurt, gaat de deurwaarder over tot verzegeling van deze kluis.

29.15.2. Aanzeggen verzegeling safeloket

De belastingdeurwaarder verzegelt het safeloket van de belastingschuldige met vloeipapier of sticker, met daarop overlappend op het safeloket een afdruk van een dienststempel. De belastingdeurwaarder geeft aan wanneer hij beslag gaat leggen op de inhoud van het safeloket. Tot die tijd mag het safeloket niet worden geopend. De belastingdeurwaarder betekent deze schriftelijke mededeling met een akte van betekening.

29.15.3. Mededeling verzegeling safeloket

De belastingdeurwaarder deelt de belastingschuldige mee dat een door hem gehuurd safeloket is verzegeld. De belastingdeurwaarder verzoekt de belastingschuldige om op een bepaalde datum en tijd naar de bank of het postkantoor te komen om aanwezig te zijn bij de beslaglegging en samen het safeloket te openen. De belastingdeurwaarder betekent deze schriftelijke mededeling aan de belastingschuldige met een akte van betekening.

29.15.4. Openen safeloket

De belastingdeurwaarder neemt vooraf contact op met Lips Nederland B.V. om, als belastingschuldige ondanks afspraak niet aanwezig is, het safeloket te open.

Lips Nederland B.V.
Meerval 5 4941 SK
Raamsdonkveer
Telefoon: 088-639 46 00
Fax: 088-639 46 05

De belastingdeurwaarder zorgt dat hij op de afgesproken dag en tijd aanwezig is om het safeloket te openen, samen met een collega en de hulpofficier van justitie. Als de belastingschuldige niet aanwezig is, opent een medewerker van Lips Nederland het safeloket. De belastingdeurwaarder legt beslag op de inhoud.

De inhoud van het safeloket wordt afgevoerd volgens de regels beschreven in het hoofdstuk Beslag op roerende zaken BDW.

29.16. Executoriale verkoop van roerende zaken

De executoriale verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken moet plaatsvinden in het openbaar en op het daarvoor in het proces-verbaal van beslag vermelde tijdstip. Dit tijdstip kan verlegd zijn, bijvoorbeeld door een uitstelregeling. De belastingdeurwaarder stelt dan later opnieuw een verkoopdatum vast.

De executoriale verkoop moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. Voor belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd, kan de ontvanger - zo nodig met toepassing van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 - tot het begin van de verkoop cumulatief beslag laten leggen. Dit geldt niet voor Toeslagen, omdat daarvoor de versnelde invordering niet kan worden ingeroepen.

Een executoriale verkoop heeft een onherroepelijk karakter. Als de belastingschuldige of een derde aan de belastingdeurwaarder meldt dat hij een beroep doet op een van de volgende rechtsmiddelen, dan moet de belastingdeurwaarder direct contact opnemen met de ontvanger. Het gaat om:

- beroep ex artikel 22 van de Invorderingswet 1990
- verzet op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- een kort geding
- een verzoekschrift aan Koningin, Minister, Staatssecretaris, Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer, Commissie voor de Verzoekschriften en de burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer, Nationale ombudsman, enzovoorts

Voordat de ontvanger overgaat tot een executoriale verkoop moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan.

De ontvanger verleent de belastingdeurwaarder schriftelijke toestemming om namens hem te gaan verkopen.

De ontvanger overlegt met de belastingdeurwaarder over het vaststellen van de verkoopplaats en verkoopdatum.

De belastingdeurwaarder maakt in opdracht van ontvanger de verkoop bekend door aanplakbiljetten en een advertentie. Zo nodig geeft de ontvanger aanwijzingen aan de belastingdeurwaarder.

De ontvanger kan de te verkopen roerende zaken eventueel laten taxeren.

Als er bij de beslaglegging contant geld wordt aangetroffen, moet dit door de deurwaarder op een aparte bankrekening worden gestort. Het geld wordt niet verkocht, maar na de verkoop van de andere zaken afgeboekt op de schuld van belastingschuldige.

Bij annulering van de verkoop moeten bepaalde regels in acht worden genomen.

Om een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst te realiseren kan de ontvanger een andere belastingdeurwaarder laten optreden als rijksbieder. Deze biedt dan mee tijdens de verkoop om te voorkomen dat de roerende zaken tegen een te lage prijs verkocht worden.

De executie-opbrengst wordt afgeboekt op de openstaande belastingschuld. Hierbij gelden een aantal regels.

Voor het in rekening brengen van omzetbelasting bij de verkoop gelden bepaalde regels.

Door de verkoop van de roerende zaken eindigt het beslag van rechtswege. Het beslag kan echter ook eindigen door tussentijdse opheffing.

Tijdens of na het beslag kunnen gegevens worden verstrekt aan de belastingschuldige of een andere belanghebbende.

De ontvanger kan ook overgaan tot een onderhandse verkoop van de inbeslaggenomen roerende zaken. Hiervoor geldt een aantal voorwaarden.

Ambtenaren van de Belastingdienst mogen bij executoriale verkopen niet bieden of kopen. Ze mogen ook een derde niet voor hun rekening laten bieden of kopen (zie het Reglement Personeelsvoorschriften Belastingdienst, onderdeel 14.7.5).

29.16.1. Voorwaarden verkoop

Een beslissing tot verkoop mag alleen worden genomen door de voorzitter van het managementteam, of een door hem aangewezen medewerker. Als aan alle vijf hier genoemde voorwaarden is voldaan, gaat de ontvanger over tot verkoop van de inbeslaggenomen roerende zaken:

- De belastingschuld waarvoor beslag is gelegd, is niet betaald.
- De ontvanger heeft geen nadere regelingen getroffen, of hij heeft deze ingetrokken.
- Een verzoek om kwijtschelding is niet ingewilligd.
- De ontvanger heeft bezwaarschriften tegen de inbeslagneming behandeld en deze hebben niet geleid tot opheffing van het hele beslag.
- Er is geen aanleiding om op beleidsgronden of op andere gronden van de verkoop af te zien.

29.16.2. Opdracht aan belastingdeurwaarder

Als de ontvanger besloten heeft om over te gaan tot een executoriale verkoop, verleent hij schriftelijk toestemming aan de belastingdeurwaarder over het ambtsgebied waarbinnen de executoriale verkoop plaatsvindt. Hij legt zijn toestemming vast in het invorderingsdossier en in ETM.

29.16.3. Verkoopplaats en -datum vaststellen

Als de ontvanger besloten heeft om tot executoriale verkoop over te gaan, stelt hij in overleg met de belastingdeurwaarder de verkoopplaats vast. De ontvanger is vrij om te bepalen waar de verkoop moet plaatsvinden. Als op een andere plaats een hogere opbrengst is te verwachten, kan de ontvanger een andere plaats kiezen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 463).

De belastingdeurwaarder stelt bij de beslaglegging de datum van verkoop vast. De verkoop mag niet eerder plaatsvinden dan na 4 weken na het betekenen van het beslag aan de geëxecuteerde. De verkoop moet plaatsvinden tussen 07.00 uur en 20.00 uur.

29.16.4. Bekendmaken verkoop

De belastingdeurwaarder moet de executoriale verkoop bekendmaken door biljetten aan te plakken en in een plaatselijk dagblad te adverteren. In de

invorderingspraktijk verleent de ontvanger zijn toestemming vaak afzonderlijk voor het aanplakken en voor het adverteren. Hij kan beide ook combineren, afhankelijk van het lokale beleid. De belastingdeurwaarder kan de verkoop bovendien bekendmaken via internet.

29.16.4.1. Aanplakbiljetten

De belastingdeurwaarder moet de executoriale verkoop bekendmaken via aanplakbiljetten. De ontvanger verleent hem schriftelijk toestemming met een daarvoor bestemd formulier.

Het aanplakken is aan een termijn gebonden. Tussen de 'plakdag' en de dag van de verkoop moeten minimaal 4 volle dagen zitten. Dat houdt in dat uiterlijk op de vijfde dag voor de verkoopdatum moet worden geplakt.

Als de verkoop op kortere termijn moet plaatsvinden, kan de ontvanger de voorzieningenrechter van de rechtbank verzoeken de termijn te verkorten.

Dit hoeft niet als de ontvanger met de belastingschuldige is overeengekomen dat de verkoop eerder plaatsvindt.

De belastingdeurwaarder verstrekt de ontvanger een opgave van de verrichte handelingen en van de kosten van het plakken. Dit doet hij met een daarvoor bestemd retourdocument.

29.16.4.2. Adverteren in een dagblad

Als de executiewaarde van de te verkopen roerende zaken hoger is dan € 180, moet de belastingdeurwaarder naast het aanplakken van biljetten een advertentie plaatsen.

Als er een advertentie moet worden geplaatst, geeft de ontvanger daarvoor opdracht aan de belastingdeurwaarder.

Bij samenloop met Toeslagen doet hij een apart verzoek aan de belastingdeurwaarder voor de in te vorderen toeslagnschuld.

Belastingdienst/Toeslagen is namelijk de opdrachtgever. Vervolgens tekent de ontvanger de toestemming tot het plaatsen van (een) advertentie(s) aan in het invorderingsdossier.

Mogelijkheden van publicatie

Uit de door de ontvanger verleende toestemming moet blijken dat de belastingdeurwaarder de advertentie moet plaatsen in:

1. een dagblad dat verschijnt in de plaats waar de verkoop wordt gehouden

of

2. in een dagblad van een naburige plaats, als plaatselijk geen dagblad verschijnt

Daarnaast kan op een andere manier worden geadverteerd als daardoor een hogere opbrengst is te verwachten. Hiervan kan sprake zijn als waardevolle zaken worden verkocht waarvoor maar een beperkte kring van gegadigden bestaat, of als belangstelling daarvoor vooral van buiten de regio is te verwachten. Dit is bijvoorbeeld het geval bij verkoop van bijzondere machines en werktuigen, kunstvoorwerpen en bepaalde verzamelingen. Met deze andere manier van adverteren wordt bijvoorbeeld bedoeld: een advertentie in een landelijk dagblad, een vakblad, een tijdschrift voor verzamelaars of internet. Ook hiervoor heeft de belastingdeurwaarder toestemming van de ontvanger nodig. Een extra publicatie kan de wettelijke publicatie-eisen (plakken en adverteren in een plaatselijk dagblad) niet vervangen!

Inhoud advertentie

De kosten van de advertentie komen voor rekening van de belastingschuldige. De advertentie moet daarom kort en zakelijk zijn.

Kosten

De belastingdeurwaarder informeert de ontvanger over alle publicatiehandelingen en de kosten van het adverteren. De ontvanger tekent deze kosten aan in ETM.

29.16.4.3. Adverteren op internet

Bij een executieverkoop moet de hoogst mogelijke opbrengst worden verkregen, zowel in het belang van de Staat als in het belang van de belastingschuldige. Het is daarom zaak om zo veel mogelijk potentiële kopers te bereiken. In veel gevallen zal dat kunnen worden bereikt door een advertentie op internet te plaatsen. Internet biedt de ontvanger diverse mogelijkheden om te adverteren.

Als de ontvanger op internet adverteert, moet hij evengoed adverteren in een dagblad. De advertentie in het dagblad kan dan echter beperkt van omvang blijven, omdat voor nadere bijzonderheden verwezen kan worden naar de internetadvertentie. De ontvanger kan zelfs volstaan met bijvoorbeeld het plaatsen van een éénwekelijkse dagbladadvertentie voor alle op het internet gepubliceerde verkopen voor die week. In de dagbladadvertentie kan de ontvanger de belangrijkste te verkopen zaken dan summier omschrijven.

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht om de advertentie op internet uit te voeren. De ontvanger brengt de kosten voor de advertentie bij de belastingschuldige in rekening. Dat geldt ook voor de kosten van de dagbladadvertentie die verwijst naar de internetadvertentie(s).

29.16.5. Zaken waarderen

Als de ontvanger twijfelt over de waarde van de te verkopen roerende zaken, of als het om een omvangrijke executie gaat, kan hij deskundige hulp inschakelen van een makelaar of een andere ter zake kundige derde. Op die manier kan hij een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst verkrijgen.

29.16.6. Contant geld

Inbeslaggenomen geld (inclusief vreemde valuta) geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats door een rekening te openen ten name van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (de ontvanger dus) en de belastingschuldige.

Dit geldt ook voor vreemde valuta. De deurwaarder wisselt deze om en stort ze op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zou inbeslaggenomen geld executoriaal moeten worden verkocht. Omdat geld uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en

kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen. De ontvanger moet het bedrag waarvoor het verkocht is dan toch op de schuld afboeken. Ook zal in voorkomende gevallen een aanzienlijk bedrag contant mee moeten naar de plaats van verkoop, met alle risico's van dien.

In plaats daarvan schrijft de deurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening na de verkoop over naar de rekening van de ontvanger en vermeldt daarbij de belastingschuldige. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Hoewel deze praktische oplossing niet de formaliteiten volgt, zal dit nooit leiden tot benadeling van de belastingschuldige, omdat het nominale bedrag wordt afgeboekt op zijn schuld (eventueel met inbegrip van de rente die op de bankrekening verkregen is).

Als het contante geld een wettig betaalmiddel is dat daarnaast ook een extra waarde heeft, bijvoorbeeld uit verzamelaarsoogpunt, moet de normale gang van zaken van een executoriale verkoop wel worden gevolgd. In zo'n geval kan namelijk meer dan de nominale waarde worden geboden. Een voorbeeld vormen de apart in Nederland uitgegeven € 5 en € 10 munten.

29.16.7. Verkoop annuleren

Als de ontvanger aanleiding heeft de verkoop te annuleren, informeert hij de belastingdeurwaarder onmiddellijk. Hij geeft hem opdracht de aanplakbiljetten te verwijderen. Als dat nog mogelijk is, geeft de ontvanger ook opdracht om het plaatsen van advertenties te annuleren. De ontvanger tekent de annulering van het aanplakken aan in het invorderingsdossier en in ETM.

29.16.8. Rijksbieder

Om een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger een andere dan de met de verkoop belaste belastingdeurwaarder opdragen om voor rekening van het Rijk te bieden. De ontvanger geeft deze belastingdeurwaarder zo nodig nadere aanwijzingen.

Als de ontvanger of de rijksbieder twijfel heeft over de hoogte van een bij een executoriale verkoop te bieden bedrag, dan wendt hij zich tot de inspecteur der Domeinen over zijn standplaats. Deze informeert de ontvanger of rijksbieder over een vermoedelijke vraagprijs/biedprijs.

Als het bod van de rijksbieder het hoogste is, worden de betreffende zaken eigendom van de Staat. Het bedrag dat de rijksbieder op de verkoop heeft geboden, wordt op de belastingschuld als opbrengst afgeboekt.

Als de rijksbieder ingevolge een opdracht van de ontvanger bij een executoriale verkoop zaken voor rekening van het Rijk heeft gekocht, neemt hij de gekochte zaken, met het bedrag van de afkoopsom, op in een in drievoud op te maken formulier. De belastingdeurwaarder onder wiens verantwoording de verkoop heeft plaatsgehad, neemt het totaalbedrag van het formulier op in het proces-verbaal van verkoop, onder vermelding van het volgnummer van het formulier en de naam van de rijksbieder.

De rijksbieder draagt de door hem aangekochte zaken zo spoedig mogelijk over aan de betreffende Regio-eenheid Domeinen, die deze zaken daarna weer zal doorverkopen. Voor het overdragen van de zaken moet de rijksbieder gebruik maken van het in drievoud opgemaakte formulier. Als de belastingdeurwaarder het formulier heeft ingevuld, houdt hij het derde exemplaar achter. Het eerste en tweede exemplaar geeft hij aan de Regio-eenheid Domeinen af, of hij stuurt het aan hen toe. De Regio-eenheid Domeinen tekent het tweede exemplaar voor ontvangst van de zaken en stuurt het formulier rechtstreeks aan de ontvanger die de opdracht tot verkoop heeft gegeven.

29.16.9. Opbrengst verkoop

Als de verkoop heeft plaatsgevonden, registreert de ontvanger dit in ETM aan de hand van het door de deurwaarder ingeleverde proces-verbaal van verkoop, met de bijbehorende stukken.

De belastingdeurwaarder is verantwoordelijk voor de executieopbrengst. Na afloop van de verkoop stort hij de opbrengst op de rekening van de Belastingdienst. De administratieve afwikkeling van de executie-opbrengst gebeurt namens de belastingdeurwaarder door de ontvanger.

De opbrengst van de door de rijksbieder gekochte zaken boekt de ontvanger af aan de hand van het getekende tweede exemplaar van het aanbiedingsformulier van de Domeinen. De ontvanger controleert of het daarin opgenomen bedrag overeenstemt met het door de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van verkoop opgenomen bedrag. De dienst Domeinen maakt haar verkoopopbrengst niet over naar de desbetreffende ontvanger(s) of Belastingdienst, maar maakt het over naar de B/CA, afdeling Centrale Concernadministratie (CCA).

Als de verkoop ook heeft plaatsgevonden voor belastingaanslagen van een douanekantoor, moet de ontvanger de netto-opbrengst pondspondsgewijs verdelen. Het aan een douanekantoor toekomende bedrag moet worden overgeschreven naar de rekening van dat douanekantoor onder vermelding van de naam van de belastingschuldige en andere relevante gegevens. Belastingen die bij invoer zijn inbegrepen bij de verkoopprijs en die bij voorrang uit de executieopbrengst moeten worden voldaan, maakt de ontvanger over aan de bevoegde ontvanger voor de belastingen bij invoer.

De ontvanger boekt de executieopbrengst, inclusief de daarin begrepen omzetbelasting, op de openstaande schuld waarvoor hij beslag heeft gelegd. Van de opbrengst worden op grond van artikel 474 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering eerst de executiekosten afgeboekt. Onder de executiekosten vallen alle kosten die de belastingdeurwaarder maakt in de aanloop naar de executieverkoop na de betekening van het dwangbevel. Tot de executiekosten behoren dus niet de betekeningskosten van het dwangbevel, maar wel de kosten van het hernieuwd bevel tot betaling en de kosten van een beslaglegging.

Als er andere schuldeisers zijn die beslag hebben gelegd, of als er beperktgerechtigden zijn van wie het recht door de executie is vervallen, dan wordt zoveel mogelijk getracht in der minne overeenstemming te bereiken over de toedeling van de netto-executie-opbrengst. Als dit niet

mogelijk blijkt, zijn de artikelen 481 e.v. van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering van toepassing.

De ontvanger moet de belastingschuldige inlichten over de opbrengst van de verkoop en hem hiervan een verantwoording geven.

29.16.10. OB afrekenen bij verkochte zaken

Als een belastingdeurwaarder een executoriale verkoop houdt, dan brengt hij geen omzetbelasting in rekening bij:

- de verkoop van privé-zaken van ondernemers
- verkopen ten laste van particulieren
- de verkoop van bodemzaken die eigendom van derden zijn

Alleen als de te verkopen zaken behoren tot het bedrijfsvermogen van de belastingschuldige, brengt de belastingdeurwaarder wel omzetbelasting in rekening. Dat wil zeggen dat de verkoopopbrengst van een bedrijfsmiddel inclusief omzetbelasting is. De belastingdeurwaarder geeft van de verkoop een kwitantie af aan de koper. Als de koper een ondernemer is, dan kan hij de omzetbelasting die begrepen is in de koopprijs, als voorbelasting in zijn aangifte omzetbelasting opvoeren.

Bij onderhandse verkoop vindt de afwikkeling van de omzetbelasting op dezelfde wijze plaats als bij een openbare verkoop.

Als de belastingdeurwaarder roerende zaken executoriaal verkoopt op grond van een pandrecht, dan geldt voor de omzetbelasting de verleggingsregeling.

29.16.10.1. OB bij zaken belastingschuldige

De belastingschuldige die niet is vrijgesteld voor de omzetbelasting moet de verschuldigde omzetbelasting over de levering bij executoriale verkoop aangeven en afdragen. Hij moet de omzetbelasting over de opbrengst van de bedrijfsmiddelen die bij de executoriale verkoop zijn verkocht, voldoen op de aangifte die betrekking heeft op de periode waarin die levering heeft plaatsgevonden.

De aan de belastingdeurwaarder in rekening gebrachte omzetbelasting die in de verkoopkosten is begrepen, komt niet voor aftrek in aanmerking.

Als op de executoriale verkoop zaken zijn aangekocht door een ondernemer, dan heeft deze recht op een factuur in verband met de vooraf trek van omzetbelasting. De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige per brief op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief wordt achtergehouden in het invorderingsdossier. De ontvanger licht de inspecteur omzetbelasting in over de verkoop.

29.16.10.2. OB bij bodemzaken artikel 22 Invorderingswet 1990

Wat is vermeld bij Verkoop en omzetbelasting bij zaken die eigendom zijn van belastingschuldige geldt ook als beslag is gelegd op bodemzaken als bedoeld in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

In dat geval geldt dat de zaken voorafgaande aan de levering door de belastingschuldige aan de koper door de eigenaar zijn geleverd (in de zin van de Wet op de omzetbelasting) aan de belastingschuldige. Gelet op de werking van artikel 29 van de Wet op de omzetbelasting wordt goedgekeurd dat de heffing met betrekking tot de laatstbedoelde levering achterwege blijft, tenzij de eigenaar daarvoor een factuur uitreikt aan de belastingschuldige. Maar in het geval dat de in beslaggenomen zaken (uiteindelijk) niet worden verkocht en het beslag wordt opgeheven, mag de voorafgaande levering van de derde-eigenaar aan de belastingschuldige worden genegeerd.

De belastingdeurwaarder voorziet de eigenaar na de executoriale verkoop van een bewijsstuk waaruit gespecificeerd blijkt dat de zaken zijn verkocht. Het voorgaande geldt onverminderd als de zaak door de eigenaar wordt 'teruggekocht'. De belastingdeurwaarder reikt (ook) in dat geval aan de koper/eigenaar een factuur uit op grond waarvan deze aftrek van voorbelasting kan verkrijgen, voor zover de koper/eigenaar daartoe gerechtigd is.

29.16.11. Einde beslag

Als de inbeslaggenomen zaken zijn verkocht door de belastingdeurwaarder en aan de koper zijn geleverd, is het beslag hierop van rechtswege vervallen. Ook door tussentijdse betaling, verrekening en tenietgaan van de aanslag vervalt het beslag van rechtswege. Als het beslag tussentijds vervalt, bevestigt de ontvanger dit schriftelijk aan de belastingschuldige.

Als de ontvanger om andere redenen tussentijdse opheffing van het beslag wenselijk acht, dan deelt hij dit schriftelijk mee aan de belastingschuldige. Hij kan er ook voor kiezen om dit bij deurwaardersexploot te laten doen.

Als het een beslag betreft op geld en/of geldswaardige papieren, dan is opheffing van het beslag bij belastingdeurwaardersexploot altijd vereist (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 445). Hiervoor moet een formulier worden gebruikt. Voor dit exploot brengt de belastingdeurwaarder geen kosten in rekening.

Als er voor de beslagen zaken een bewaarder is aangesteld, anders dan een ambtenaar van de Belastingdienst, dan deelt de ontvanger dit de bewaarder schriftelijk mee. Het beslag vervalt niet op zaken die onttrokken zijn aan het beslag en die dus niet konden worden verkocht.

29.16.12. Gegevensverstrekking tijdens en na beslag

Als de belastingschuldige of een belanghebbende derde de ontvanger vraagt of een beslag nog ligt, verstrekt de ontvanger deze informatie tenzij het belang van de invordering zich daartegen verzet.

Als de belastingschuldige te kennen geeft dat hij een afschrift van het proces-verbaal van verkoop wil, dan stuurt de ontvanger hem dit zo spoedig

mogelijk toe. De namen en woonplaatsen van de kopers moet de ontvanger onleesbaar maken.

Bij verkoop van een auto zonder kenteken verstrekt de ontvanger aan de belastingsschuldige altijd een afschrift van het proces-verbaal, of een kopie van een onderhandse verkoopovereenkomst.

29.16.13. Onderhandse verkoop roerende zaken

De ontvanger kan executoriaal in beslag genomen roerende zaken onderhands verkopen als:

1. het aangeboden geldbedrag hoger is dan de opbrengst die naar verwachting zou zijn verkregen bij een executie
2. de belangen van de Staat niet worden geschaad

In zekere zin is de onderhandse verkoop, hoewel niet openbaar, ook een executoriale verkoop. Ook deze verkoop wordt namelijk gelegitimeerd door de tenuitvoerlegging van de executoriale titel, het dwangbevel. Het is de belastingdeurwaarder die onderhands verkoopt in opdracht van de ontvanger, analoog aan de openbare verkoop. Het is daarom de belastingdeurwaarder die de overeenkomst van onderhandse verkoop ondertekent (Modellenboek, model NBR110).

In het Wet van Burgerlijke Rechtsvordering wordt de mogelijkheid van onderhandse verkoop niet gegeven. De Leidraad Invordering 2008 sluit deze wijze van verkoop echter niet uit.

In de jurisprudentie over deze materie wordt een niet al te stringent standpunt ingenomen. De onderhandse verkoop wordt meestal toegestaan als de ontvanger aannemelijk maakt dat hij hierdoor een hogere opbrengst kan realiseren dan bij openbare verkoop. Het is echter beter om juridische procedures te voorkomen. Ook moet de ontvanger bij de mogelijkheid van onderhandse verkoop rekening houden met de belangen van derde-rechthebbenden die zich bijvoorbeeld via een beroep op artikel 22, lid 1 van de Invorderingswet 1990 bij hem bekend hebben gemaakt. De ontvanger stelt deze derden in de gelegenheid om een bedrag aan bieden ter opheffing van het beslag.

Als de ontvanger kan kiezen tussen opheffing van het beslag en onderhandse verkoop, gaat de voorkeur uit naar opheffing van het beslag. Voor het afboeken van de opbrengst geldt hetzelfde als bij een executoriale verkoop. Bij onderhandse verkoop geldt ook voor de omzetbelasting hetzelfde als bij een executoriale verkoop.

29.16.13.1. Legitimiteit van onderhandse verkoop

In zekere zin is de onderhandse verkoop, hoewel niet openbaar, ook een executoriale verkoop. Ook deze verkoop wordt namelijk gelegitimeerd door de tenuitvoerlegging van de executoriale titel, het dwangbevel. Het is de belastingdeurwaarder die onderhands verkoopt in opdracht van de ontvanger, analoog aan de openbare verkoop. De belastingdeurwaarder ondertekent dan ook de onderhandse verkoopovereenkomst.

In het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering wordt de mogelijkheid van onderhandse verkoop niet gegeven. Het ministerie van Financiën sluit deze wijze van verkoop echter niet uit.

In de jurisprudentie over deze materie wordt een niet al te stringent standpunt ingenomen. De onderhandse verkoop wordt meestal toegestaan als de ontvanger aannemelijk maakt dat hij hierdoor een hogere opbrengst kan realiseren dan bij openbare verkoop. Uit de jurisprudentie blijkt ook dat de ontvanger bij de mogelijkheid van onderhandse verkoop rekening moet houden met de gerechtvaardigde belangen van eventuele derde-rechthebbenden die zich bij hem bekend hebben gemaakt. De ontvanger stelt deze derden in de gelegenheid om een bedrag aan te bieden ter opheffing van het beslag. Dit bedrag moet ten minste gelijk zijn aan de koopprijs die de ontvanger bij de onderhandse verkoop kan krijgen.

Het is natuurlijk beter om juridische procedures te voorkomen. Daarom streeft de ontvanger er naar om toestemming van de belastingschuldige te verkrijgen voor een onderhandse verkoop.

29.17. Voorbereiden executoriale verkoop roerende zaken BDW

De belastingdeurwaarder gaat pas over tot een executoriale verkoop van roerende zaken na een schriftelijke opdracht van de ontvanger.

De verkoop moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. De belastingdeurwaarder gaat daarom na of alle openstaande belastingaanslagen in het beslag zijn begrepen.

Voor de verkoop van bijzondere beslagobjecten als edelmetalen, computers of namaak-artikelen gelden aparte regels.

De belastingdeurwaarder maakt de voorgenomen verkoop bekend.

Voor de waardebepaling van de te verkopen zaken kan hij de zaken, in overleg met de ontvanger, vooraf laten taxeren door een deskundige derde.

Zo nodig kan een rijksbieder worden ingezet.

Bij de voorbereiding van de verkoop plaatst de belastingdeurwaarder de zaken overzichtelijk bij elkaar.

29.17.1. Nagaan openstaande vorderingen

Een executoriale verkoop van roerende zaken moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. De belastingdeurwaarder gaat daarom na of alle openstaande belastingaanslagen in het beslag zijn begrepen.

Voor belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd, kan zo nodig met toepassing van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 tot de aanvang van de verkoop cumulatief beslag worden gelegd.

Voor nieuw inbeslaggenomen zaken mag de verkoop niet plaatsvinden binnen 4 weken na betekening van het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige.

29.17.2. Executoriale verkoop goud, zilver en platina

Het is niet toegestaan gouden, zilveren en platina voorwerpen zonder het vereiste stempelteken in de handel te brengen. Daarom mag de verkopende belastingdeurwaarder die voorwerpen zonder stempelteken niet in het openbaar veilen of met dat doel tentoonstellen. Als een vereist stempelteken ontbreekt moet de ontvanger door een waarborginstelling het stempelteken laten aanbrengen.

Tenminste drie dagen voor de te houden verkoop moet de ontvanger de voorgenomen verkoping bij Verispect B.V. melden. Bij ontbrekende stempeltekens moet uiteraard veel eerder actie worden ondernomen.

Adresgegevens Verispect B.V.
Postbus 654, 2600 AR Delft (Thijsseweg 11, 2629 JA)
Telefoon: 015 - 269 15 00
Fax: 015 - 285 05 07

Als de ontvanger vermoedt dat de in beslag genomen zaken een vals keurmerk hebben geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om deze zaken aan te melden bij Verispect B.V. Als er inderdaad sprake is van valse keurmerken, dan zullen deze zaken strafrechtelijk in beslag worden genomen. De ontvanger ontvangt dan via Verispect B.V. of de waarborginstelling een kopie van het procesverbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat is noodzakelijk ter vrijwaring tegenover de belastingschuldige.

Eventueel waarborgrecht en de kosten van het versturen naar en van het kantoor van de waarborginstelling komen ten laste van de beslagene. De belastingdeurwaarder moet voorwerpen van edelmetaal zeer zorgvuldig en gedetailleerd in het proces-verbaal van beslag omschrijven. Als hij twijfelt over de metaalsoort van een beslagen voorwerp, dan brengt hij dat in de omschrijving tot uitdrukking zoals bijvoorbeeld: 'een vermoedelijke gouden broche, voorstellende een hangende druiventros, gewicht circa 20 gram'.

Een indicatief onderzoek naar gehalte, gewicht en stempeling (en waarde) kan bijvoorbeeld bij een juwelier plaatsvinden. Dit kan ook plaatsvinden door de waarborginstelling. De belastingdeurwaarder kan dan voldoende informatie krijgen om tijdens de kijkdag(en) het publiek goed te kunnen informeren.

Het inschakelen van een waarborginstelling vindt pas plaats als redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de executoriale verkoop doorgaat. Als de belastingdeurwaarder de voorwerpen van edelmetaal naar het kantoor van de waarborginstelling wil brengen, gaat hij als volgt te werk:

- Hij bespreekt zijn voornemen met de ontvanger en gaat volgens zijn aanwijzingen te werk.
- Hij neemt de voorwerpen onder zich, voorzover dat al niet gebeurd is.
- Hij stelt een schriftelijke verklaring op met een andere belastingdeurwaarder waarin hij klaart dat hij de voorwerpen onder zich heeft genomen.

- Hii overhandigt een kopie van de verklaring aan de bewaarder.

Eventueel waarborgrecht komt ten laste van de beslagene.
Nederland kent twee waarborginstellingen:

Waarborg Holland,
Postbus 1075, 2800 BB Gouda (Stationsplein 9/A, 2801 AK Gouda)
Telefoon: 0182 – 589300
Fax: 0182 – 526876

Edelmetaal Waarborg Nederland B.V.
Postbus 17, 8500 AA , Joure (Polderboskdijk 13/A, 8501 ZJ Joure)
Telefoon: 0513-468111
Fax: 0513-468112

Waarborginstellingen verrichten keuringen en geven adviezen over voorwerpen van edelmetaal. Zij brengen ook stempeltekens aan. Bovendien verrichten zij keuringen van voorwerpen van edelmetaal in geval van vermoedelijk valse stempeltekens.

29.17.3. Contant Geld

Inbeslaggenomen geld (inclusief vreemde valuta), geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats door een rekening te openen ten name van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (= de ontvanger) en de belastingschuldige.

Bovenstaande geldt ook voor vreemde valuta. De belastingdeurwaarder wisselt dit om en stort het op de speciaal geopende rekening. In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Op grond van de bepalingen van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zou inbeslaggenomen geld executoriaal moeten worden verkocht. Aangezien dit uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen en de ontvanger moet dan toch het bedrag waarvoor het verkocht is, op de schuld afboeken. Daarnaast zul je in voorkomende gevallen een aanzienlijk bedrag contant mee moeten nemen naar de plaats van verkoop, met alle risico's die dat weer met zich meebrengt. Daarom wordt bij inbeslaggenomen contant geld voor een praktische oplossing gekozen.

Het contante geld wordt niet meegenomen in de verkoop. Nadat de verkoop heeft plaatsgevonden, schrijft de belastingdeurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening over naar de rekening van de ontvanger, met vermelding welke belastingschuldige het betreft. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Alhoewel bij deze praktische oplossing niet de formaliteiten worden gevolgd, zal dit nooit leiden tot benadeling van de belastingschuldige, aangezien het nominale bedrag, eventueel met inbegrip van de op de bankrekening verkregen rente, wordt afgeboekt op zijn schuld.

Als het contante geld een wettig betaalmiddel betreft dat ook een extra waarde heeft (bijvoorbeeld uit verzamelaarsoogpunt), dan zal wel de normale gang van zaken van de executoriale verkoop moeten worden gevolgd.

29.17.4. Executoriale verkoop illegale zaken

Als de belastingdeurwaarder voor beslag vatbare zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), kan de beslaglegging op de normale wijze doorgang vinden. Wel schakelt hij zo snel mogelijk na de beslaglegging de politie in. Als geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, in die zin dat voormelde zaken verbeurd worden verklaard of worden onttrokken aan het verkeer, dan vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het exploit proces-verbaal van beslag. De ontvanger neemt dan eerst contact op met het ministerie van Financiën. Afhankelijk van de uitkomst van dat contact kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om tot een executoriale verkoop van de inbeslaggenomen zaken over te gaan.

29.17.5. Executoriale verkoop computerapparatuur

Als de belastingdeurwaarder beslag op computerapparatuur heeft gelegd, valt alleen de hardware onder dit beslag. Uit het oogpunt van privacy bescherming en ter voorkoming van schadeclaims moeten vóór de executoriale verkoop alle software en andere bestanden van de computerapparatuur worden verwijderd. In de Leidraad Invordering is vermeld dat de deurwaarder hiervoor verantwoordelijk is. Uit praktische overwegingen is de uitvoering van die taak bij de ontvanger neergelegd. Hij weet al in een vroeg stadium dat de verkoop gaat plaatsvinden. Daarnaast moet ook de verslaglegging van de genomen maatregelen zorgvuldig in het invorderingsdossier en in het geautomatiseerde invorderingssysteem (ETM) worden vastgelegd. Dit is mede noodzakelijk voor het geval er bewijsstukken moeten worden overgelegd vanwege een ingediende schadeclaim.

29.17.6. Bekendmaking openbare verkoop

De executoriale verkoop van roerende zaken moet worden voorafgegaan door:

- het op bepaalde plaatsen aanplakken van biljetten waarop de verkoop wordt aangekondigd
In het aanplakbiljet moeten bepaalde gegevens worden vermeld. Het aanplakken moet tijdig plaatsvinden. Aan het aanplakken zijn kosten verbonden. Zodra vaststaat dat de executie om welke reden dan ook niet doorgaat, moet de belastingdeurwaarder het aanplakbiljet zo snel mogelijk verwijderen.
- het adverteren in een plaatselijk dagblad, als de inbeslaggenomen zaken minimaal een bepaalde waarde bedragen
Voor het plaatsen van de advertentie is geen tijdstip voorgeschreven. In de advertentie moeten bepaalde gegevens worden opgenomen. In uitzonderingssituaties zal de ontvanger opdracht kunnen geven de advertentie(s) te annuleren. Dit moet uiteraard zo spoedig mogelijk. Als

dat niet meer mogelijk is, moet de belastingdeurwaarder eventuele belangstellenden er op de plaats van de voorgenomen verkoop van op de hoogte stellen dat de verkoop niet door gaat.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder bovendien opdracht geven een advertentie te plaatsen op internet.

29.17.6.1. Aanplakken biljetten aankondiging

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht voor het plakken van biljetten voor de verkoop van roerende zaken. De belastingdeurwaarder plakt ten minste 4 dagen voor de verkoop, binnen de gemeente waar de verkoop zal plaatsvinden, op 'plaatsen daartoe bestemd', zoals binnen het kantoor van de Belastingdienst en het gemeentehuis. Daarnaast moet in ieder geval geplakt worden:

- op de plek waar de zaken zich bevinden
- op de plek waar de verkoop zal plaatsvinden

29.17.6.2. Inhoud aanplakbiljet

Het aanplakbiljet voor de aankondiging tot verkoop van roerende zaken vermeldt in ieder geval:

- de naam van de belastingschuldige
- plaats (adres), dag en tijdstip van verkoop
- de aard van de zaken, zonder vermelding van nadere bijzonderheden
- plaats, dag en tijdstip waarop de zaken zijn te bezichtigen

29.17.6.3. Tijdstip aanplakken

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht voor het plakken van biljetten voor de verkoop van roerende zaken. Tussen het moment van aanplakken en de dag van de verkoop moeten ten minste 4 dagen zitten, zodat uiterlijk op de 5e dag vóór de verkoopdatum moet worden aangeplakt. De voorzieningenrechter kan de termijn op verzoek verkorten.

29.17.6.4. Kosten aanplakken

De Kostenwet bepaalt dat er kosten zijn verbonden aan het aanplakken van biljetten voor de aankondiging van de verkoop van roerende zaken. De hoogte van de kosten is te vinden in de tabel vervolgingskosten (hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages). Deze kosten worden eenmaal in rekening gebracht, ongeacht het aantal aanplakbiljetten dat (per keer) wordt gebruikt. De belastingdeurwaarder laat de ontvanger weten dat er geplakt is en dat er daarvoor kosten zijn op te voeren.

29.17.6.5. Adverteren in een dagblad

Als de vermoedelijke executiewaarde van inbeslaggenomen roerende zaken € 180 of meer bedraagt, moet de belastingdeurwaarder bij een voorgenomen executoriale verkoop adverteren in een plaatselijk dagblad, of bij gebrek daaraan in het plaatselijk dagblad van een naburige plaats. Als er een hoge opbrengst verwacht wordt, is het aan te bevelen ook een advertentie in een landelijk dagblad te zetten. De ontvanger moet toestemming geven voor het adverteren, waarbij hij ook aangeeft in welke krant(en) geadverteerd moet worden.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder bovendien opdracht geven om te adverteren op internet.

29.17.6.6. Adverteren op internet

Als de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht geeft een advertentie voor een executieverkoop te plaatsen op internet, maakt hij bekend op welke site de belastingdeurwaarder de advertentie moet plaatsen. De belastingdeurwaarder vermeldt in de advertentie de volgende gegevens:

- de naam van de belastingschuldige
- de te verkopen zaken
- de exacte aanduiding van de plaats(en) van verkoop
- dag en tijdstip van verkoop
- dag en tijdstip van bezichtiging (de bezichtigingsduur is afhankelijk van de aard en omvang van de te verkopen zaken en de verwachte belangstelling)
- de mededeling dat contant moet worden betaald
- de mededeling dat geen opgeld wordt berekend
- eventuele bijzonderheden over bijvoorbeeld bereikbaarheid en toegang tot de plaats van verkoop
- de opdrachtgever van de verkoop
- het telefoonnummer van de belastingdeurwaarder

Uit onderzoek blijkt dat advertenties met foto's ongeveer 10 keer vaker worden bekeken dan advertenties zonder foto's. De belastingdeurwaarder voegt daarom naast de omschrijving van elke afzonderlijke kavel zo veel mogelijk een foto bij.

29.17.6.7. Tijdstip advertentie

Nergens is voorgeschreven op welk tijdstip de advertentie voor de aankondiging van een verkoop van roerende zaken in het dagblad moet worden geplaatst. In de praktijk is dit meestal 1 dag voor de verkoop, maar het kan ook eerder - bij hele grote verkopen bijvoorbeeld. Voor zaken waarvoor slechts een beperkte markt is (zoals machines, kunstvoorwerpen, antiek en fabrieksinventarissen), kan náást de verplichte advertentie in een plaatselijk dagblad ook nog in specifieke vakbladen en verzamelaarstijdschriften worden geadverteerd, of op het internet. Dergelijke advertenties moeten meestal ruim van tevoren worden opgegeven.

29.17.6.8. Inhoud advertentie

In een advertentie die de verkoop van roerende zaken aankondigt, staan in ieder geval de volgende gegevens:

- de naam van de belastingschuldige
- de te verkopen zaken (beknopt maar toch voldoende wervend)
- de exacte aanduiding van de plaats(en) van verkoop
- dag en tijdstip van verkoop
- dag en tijdstip van bezichtiging (de bezichtigingsduur is afhankelijk van de aard en omvang van de te verkopen zaken en de verwachte belangstelling)
- de mededeling dat contant moet worden betaald
- de mededeling dat geen opgeld wordt berekend
- eventuele bijzonderheden over bijvoorbeeld bereikbaarheid en toegang tot de plaats van verkoop
- de opdrachtgever van de verkoop
- het telefoonnummer van de belastingdeurwaarder

Als de executant niet voldoet aan de publicatievoorschriften riskeert hij schadeplechtigheid, dit omdat door het publicatieverzuim mogelijk een te lage opbrengst behaald wordt.

Als de belastingdeurwaarder op internet adverteert, moet hij ook adverteren in een dagblad. De advertentie in het dagblad kan dan echter beperkt van omvang blijven, omdat voor nadere bijzonderheden verwezen kan worden naar de advertentie op internet. De ontvanger kan zelfs volstaan met het geven van een opdracht aan de belastingdeurwaarder om één wekelijkse dagbladadvertentie te plaatsen voor alle op internet gepubliceerde verkopen voor die week. In de dagbladadvertentie kan de belastingdeurwaarder de belangrijkste zaken summier omschrijven.

29.17.7. Waardebepaling te verkopen roerende zaken

Als de belastingdeurwaarder de waarde van de te verkopen roerende zaken niet kan inschatten, of als het een omvangrijke verkoping betreft, kan hij er in overleg met de ontvanger voor kiezen de zaken vooraf te laten taxeren door een taxatie- of veilingbedrijf.

In die gevallen kunnen zij de verkoop laten uitvoeren door het veilingbedrijf. De belastingdeurwaarder kan ook de dienst der Domeinen inschakelen voor meer informatie over de vermoedelijke vraag- en biedprijzen.

De belastingdeurwaarder kan de ontvanger voorstellen de te verkopen roerende zaken te laten schoonmaken of herstellen, als hij daardoor een hogere opbrengst verwacht.

29.17.8. Inzetten rijksbieder

Om bij de verkoop van roerende zaken een zo hoog mogelijke opbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger voor rekening van het rijk een andere belastingdeurwaarder laten bieden dan die die met de verkoop is belast. Dit is de zogenaamde rijksbieder.

De met de verkoop belaste belastingdeurwaarder zal dan in overleg met de ontvanger afspraken maken over te realiseren minimumopbrengsten en de maximaal door de rijksbieder te bieden bedragen.

29.17.9. Kavelen

Bij de voorbereiding van een verkoop van roerende zaken en bij de bezichtiging daarvan, gaat de belastingdeurwaarder als volgt te werk:

- Hij plaatst de te verkopen zaken tijdig, overzichtelijk en in duidelijk afgescheiden gedeelten bij elkaar (het zogenaamde kavelen).
- Als het om veel kavels gaat, maakt hij kavellijsten waarop hij de zaken praktisch rubriceert, met vermelding van het kavelnummer. Hij geeft daarbij een korte omschrijving van de zaken. In deze kavellijsten kunnen ook de (bijzondere) verkoopvoorwaarden worden opgenomen.
- Hij brengt het kavelnummer met een sticker op de kavels aan.
- Hij informeert de rijksbieder tijdig over plaats en tijdstip van verkoop.

29.18. Executoriale verkoop roerende zaken houden BDW

De executieverkoop vindt plaats in het openbaar, nadat de verkoopvoorwaarden zijn voorgelezen.

De belastingschuldige heeft de mogelijkheid om de volgorde van verkoop aan te geven.

De belastingdeurwaarder verkoopt bij opbod, of bij opbod gevolgd door afmijning.

Hij anticipeert op te lage en niet serieuze hoge biedingen.

De koper moet de koopsom contant aan de belastingdeurwaarder.

Als iemand de roerende zaken onderhands wil kopen, verwijst de belastingdeurwaarder hem de ontvanger.

In bepaalde gevallen brengt de belastingdeurwaarder omzetbelasting in rekening.

Namens de belastingschuldige maakt de belastingdeurwaarder voor de aangekochte zaken een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Bij de verkoop van bodemzaken geldt een bijzondere regeling.

Verkoop van zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt als hoofdregel plaats exclusief deze belastingen.

29.18.1. Openbare verkoop

De belastingdeurwaarder is verantwoordelijk voor de verkoop van de inbeslaggenomen roerende zaken. Hij verkoopt de zaken in het openbaar. Meestal vindt de verkoop plaats door 2 of meer belastingdeurwaarders waarbij iedere belastingdeurwaarder een taak op zich neemt. Er is één belastingdeurwaarder die verkoopt, andere belastingdeurwaarders kunnen hem ondersteunen met bijvoorbeeld de taak van kassier of rijksbieder. De met de verkoop belaste belastingdeurwaarder blijft verantwoordelijk voor de verkoop, ook als er voor gekozen is om de verkoop te laten plaatsvinden door een veilingbedrijf.

29.18.2. Verkoopvoorwaarden

Voordat de belastingdeurwaarder met de executieverkoop van de inbeslaggenomen roerende zaken begint, worden de verkoopvoorwaarden voorgelezen. De verkoopvoorwaarden worden aangeplakt of ter inzage gelegd.

In de verkoopvoorwaarden moet vermeld staan dat de zaken worden verkocht in de staat waarin zij zich op de plaats van de verkoop bevinden.

Bij verkoop van inbeslaggenomen voertuigen zijn proefritten niet toegestaan.

De koper van een zaak moet zelf zorgdragen voor eventuele demontage. De kosten die hij daarvoor maakt komen voor eigen rekening. De koper is aansprakelijk voor schade die hij bij demontage veroorzaakt. Op grond van artikel 7:19 van het Burgerlijk Wetboek kan de koper op een executoriale verkoop zich niet beroepen op gebreken aan de verkochte zaak, tenzij de verkoper hiervan wist en dus te kwader trouw was.

29.18.3. Verkoop voertuigen waarop een teruggaaf BPM is verleend

Bij de tenaamstelling van een personenauto is belasting personenauto's en motorrijwielen verschuldigd (BPM). De inspecteur kan in bepaalde gevallen een teruggaaf BPM verlenen. Een recht op teruggaaf bestaat bijvoorbeeld voor de ondernemer die de personenauto voor taxivervoer gebruikt. Als de belastingdeurwaarder een dergelijk voertuig binnen drie jaar na tenaamstelling executoriaal verkoopt, zal de belastingschuldige een deel van de terugbetaalde BPM alsnog moeten betalen. Daarom licht de belastingdeurwaarder de inspecteur in over de verkoop van het voertuig. De inspecteur kan dan een naheffingsaanslag BPM opleggen aan de belastingschuldige.

Een koper van het voertuig die inbeginsel recht heeft op teruggaaf BPM, zoals een taxiondernemer, heeft geen recht op een teruggaaf BPM. Dit is slechts anders als de belastingschuldige de naheffingsaanslag BPM betaalt. Aangezien deze BPM het gevolg is van een executieverkoop is de kans daarop vrijwel nihil. De belastingdeurwaarder verstrekt deze informatie vóór de verkoop.

29.18.4. Verkoop van personenauto's of motorrijwielen die nog niet op kenteken zijn gesteld

Als de belastingdeurwaarder een voertuig verkoopt dat nog niet is geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer (RDW), moet de koper bepaalde handelingen verrichten, waaronder de betaling van belasting voor personenauto's en motorrijwielen (BPM). Voorafgaand aan de verkoop informeert de belastingdeurwaarder bij de Douane naar het bedrag van de verschuldigde BPM. Verder handelt de belastingdeurwaarder als volgt.

Een nieuw voertuig

Voorafgaand aan de verkoop van een nieuw voertuig deelt de belastingdeurwaarder het volgende mee:

- het bedrag aan BPM dat verschuldigd is voor tenaamstelling van het voertuig
- om de auto op naam te laten stellen moet de koper zich melden bij de (RDW)
- bij de RDW moet de koper de aankoopkwitantie van de belastingdeurwaarder overleggen
- bij de RDW moet de koper bovendien een certificaat van overeenstemming (CVO) van de importeur of fabrikant overleggen
- de RDW geeft de gegevens door aan de Douane
- de Douane legt een aanslag BPM op
- na betaling van de BPM geeft de RDW het kenteken af

De belastingdeurwaarder heeft dus geen taak in verband met het afgeven van het kenteken en de nog te betalen BPM. Hij verkoopt het voertuig zonder kenteken aan de meest biedende.

Een gebruikt voertuig

Bij een gebruikt voertuig dat nog niet op naam is gesteld, is de verschuldigde BPM lager naarmate het voertuig ouder is. Als een personenauto of motorrijwiel ouder dan 25 jaar is, is zelfs in het geheel geen BPM verschuldigd. Bij een bestelauto is deze termijn 5 jaar. Voorafgaand aan de verkoop deelt de belastingdeurwaarder het volgende mee:

- het bedrag aan BPM dat verschuldigd is voor tenaamstelling van het voertuig
- om de auto op naam te laten stellen moet de koper zich melden bij de RDW
- bij de RDW moet de koper de aankoopkwitantie van de belastingdeurwaarder overleggen
- bij de RDW moet de koper bovendien informatie van het buitenlandse bestuursorgaan voor kentekenregistratie overleggen. Deze informatie omvat gegevens over het buitenlandse kenteken, leeftijd en waarde.

- de RDW geeft de gegevens door aan de Douane
- de Douane legt een aanslag BPM op
- na betaling van de BPM geeft de RDW het kenteken af

Het kan zijn dat de belastingdeurwaarder bovengenoemde informatie van het buitenlandse bestuursorgaan voor kentekenregistratie niet aan de koper kan verstrekken, omdat hij deze niet van de belastingschuldige heeft kunnen verkrijgen. In dat geval moet de koper zelf deze informatie bij het buitenlandse bestuursorgaan opvragen. Soms kan de RDW aan de hand van het chassisnummer het land van herkomst van het voertuig achterhalen.

De belastingdeurwaarder heeft dus geen taak in verband met het afgeven van het kenteken en de nog te betalen BPM. Hij verkoopt het voertuig zonder kenteken aan de meest biedende.

29.18.5. Verkoopvolgorde in beslag genomen roerende zaken

Op grond van artikel 470, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan de belastingschuldige de volgorde aangeven waarin de inbeslaggenomen roerende zaken zullen worden verkocht. Als hij van die gelegenheid geen gebruik maakt, bepaalt de belastingdeurwaarder de volgorde van verkoop. De belastingdeurwaarder verkoopt eerst de zaken die van de belastingschuldige zelf zijn, daarna de eventuele bodemrechtzaken en daarna de eventuele bodemzaken.

Er worden niet meer zaken verkocht dan nodig is om de som te kunnen betalen van de schulden, de kosten en de rente waarvoor het beslag is gelegd.

29.18.6. Verkoop bij opbod/afmijning

De belastingdeurwaarder verkoopt de inbeslaggenomen roerende zaken bij opbod of, als de ontvanger daarvoor kiest, bij opbod gevolgd door afmijning.

Gebruikelijk is de verkoop bij opbod. De belastingdeurwaarder kan de verkoop van een zaak met een bedrag van inzet starten. In de verkoopvoorwaarden kan opgenomen worden dat de biedingen bijvoorbeeld na € 250 steeds met een vast bedrag omhoog gaan, na € 500 met een lager vast bedrag, enzovoorts.

Als de verkoop plaatsvindt bij opbod gevolgd door afmijning, wordt er éérs bij opbod verkocht. Het hoogste bod wordt gestald. De belastingdeurwaarder zet daarna in op een bedrag dat hoger ligt dan het voorgaande hoogste bod. Vervolgens wordt deze inzet steeds verlaagd totdat iemand 'mijn' roept.

Als het hoogste bod uit de opbodfase hoger is dan het 'mijn-bedrag', wijst de belastingdeurwaarder de verkochte zaak toe aan deze eerdere hoogste bidder. Als het 'mijn-bedrag' daarentegen hoger is dan het hoogste bod uit de opbodfase, wijst de belastingdeurwaarder de verkochte zaak toe aan de koper die het 'mijn-bod' deed.

De verkoopvoorwaarden van de Belastingdienst voorzien gewoonlijk in de mogelijkheid dat de koper het bedrag moet betalen waarop hij heeft afgemijnd.

29.18.7. Niet-serieuze biedingen

Bij de executoriale verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken kan preventief worden gehandeld tegen 'te lage biedingen' door het inschakelen van de rijksbieder. Als de biedingen blijven steken op een te laag bedrag, moet de rijksbieder een hoger bod doen.

Tegenovergesteld kan de belastingdeurwaarder bij 'niet-serieuze hoge biedingen' eisen dat de bidder de geboden koopsom ter hand stelt. De belastingdeurwaarder houdt de koopsom vervolgens onder zich totdat de zaak is toegewezen. Als de bidder de koopsom niet ter hand stelt, laat de belastingdeurwaarder het bod buiten beschouwing. Dit geldt ook voor alle verdere biedingen van deze bidder gedurende de rest van de verkoping.

29.18.8. Betaling koopsom

Bij de executoriale verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken moet de koper de koopsom contant aan de belastingdeurwaarder betalen.

Als de koper de koopsom niet betaalt, worden de aangekochte zaken direct nogmaals verkocht, ten laste van die koper. 'Ten laste van' houdt in dat de aanvankelijk hoogste bidder opdraait voor het verschil bij een daarna eventueel gerealiseerde lagere opbrengst. Een eventueel hogere opbrengst maakt deel uit van de verkoopopbrengst en komt *niet* ten goede aan de niet-betalende hoogste bidder.

Complicaties met niet-betalende hoogste bidders moeten nauwgezet worden vastgelegd in het proces-verbaal van verkoop. Dit proces-verbaal is voor de ontvanger de grondslag voor het verhalen van een nadelig saldo op de niet-betalende hoogste bidder.

Het kan voorkomen dat de hoogste bidder vertrekt voordat er afgerekend is. Als de persoonsgegevens onbekend zijn kan het verkochte natuurlijk niet ten laste van deze persoon opnieuw worden verkocht. Om deze ongewenste situatie te voorkomen is het raadzaam de bidders voorafgaand aan de verkoop te registreren middels hun legitimatiebewijs. Er bestaat geen legitimatieplicht tegenover de belastingdeurwaarder, maar als verantwoordelijke voor een goed verloop van de verkoop kan hij beslissen alleen bidders toe te laten die in staat zijn zich te legitimeren.

29.18.9. Onderhandse verkoop

De ontvanger kan inbeslaggenomen roerende zaken onderhands laten verkopen, als deze wijze van verkoop naar verwachting aanzienlijk méér zal opleveren dan een executoriale verkoop. De belastingschuldige kan geen onderhandse verkoop afdwingen.

Als iemand aangeeft dat hij inbeslaggenomen zaken onderhands wil kopen, verwijst de belastingdeurwaarder hem naar de ontvanger.

29.18.10. Omzetbelasting

Bij de verkoop van roerende zaken ten laste van ondernemers die niet zijn vrijgesteld voor de heffing van omzetbelasting, brengt de belastingdeurwaarder omzetbelasting in rekening, voor zover de verkochte zaken betrekking hebben op de onderneming.

Bij de verkoop van roerende zaken brengt de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting in rekening bij verkopen:

- ten laste van particulieren
- van privé-zaken ten laste van ondernemers
- ten laste van ondernemers die zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting

Als de belastingdeurwaarder zaken verkoopt die eigendom zijn van de belastingschuldige-ondernemer, worden die zaken geleverd door de belastingschuldige zelf, voor zover het gaat om de toerekening van de omzetbelasting. De vergoeding voor die levering wordt gesteld op de verkoopopbrengst minus de daarin begrepen omzetbelasting.

De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een factuur op die aan bepaalde eisen moet voldoen.

Als de margeregeling van gebruikte motorrijtuigen en rijwielen van toepassing is, wordt alleen omzetbelasting geheven over de winstmarge van de autohandelaar. In dat geval hoeft de belastingschuldige-ondernemer over de verkoop geen omzetbelasting af te dragen.

Als de belastingdeurwaarder de verpande zaken van een ondernemer verkoopt, dan moet hij aan een kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de belastingdeurwaarder vermelden 'omzetbelasting verlegd'. Voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling. Op de factuur vermeldt de belastingdeurwaarder in de kolom Omzetbelasting 'Verlegd'. Ook streept hij het %-teken door.

29.18.11. Eisen aan factuur

Bij de verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken waarbij omzetbelasting moet worden voldaan, maakt de belastingdeurwaarder namens de belastingschuldige een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968:

- datum van levering
- naam en adres van de belastingschuldige die de levering verricht
- naam en adres van de koper aan wie de levering wordt verricht
- een duidelijke omschrijving van de geleverde zaken

- de vergoeding (dus bij een omzetbelastingtarief van 19%: $100/119 \times$ verkoopopbrengst)
- het bedrag van de omzetbelasting dat ter zake van de levering verschuldigd is (dus bij een omzetbelastingtarief van 19%: $19/119 \times$ verkoopopbrengst)

De belastingdeurwaarder reikt de factuur uit aan de koper die de daarop in rekening gebrachte omzetbelasting kan terugclaimen.

29.18.12. Omzetbelasting bij gebruikte motorrijtuigen

Als op een gebruikt motorrijtuig een bedrag aan belasting voor personenauto's en motorrijwielen (de rest-BPM) rust, moet de belastingdeurwaarder daar rekening mee houden als hij omzetbelasting berekent. Hij moet de omzetbelasting berekenen over het verschil tussen de koopprijs en de rest-BPM.

De rest-BPM is afhankelijk van de ouderdom van het motorrijtuig. De belastingdeurwaarder berekent de rest-BPM met behulp van een forfaitaire tabel. De tabel geldt ook voor bestelauto's met dit verschil dat de rest-BPM van een bestelauto na 5 jaar nihil is.

De tabel en de wijze van berekening van de rest-BPM kan de belastingdeurwaarder opzoeken via de website www.belastingdienst.nl. Ook kan de belastingdeurwaarder de inspecteur verzoeken om deze berekening voor hem te maken.

De rest-BPM vermeldt de belastingdeurwaarder op de kwitantie die hij aan de koper uitreikt. Let wel: de rest-BPM is alleen van belang om het bedrag aan omzetbelasting te berekenen!

29.18.13. Omzetbelasting bij verkoop bodemzaken

Als de belastingdeurwaarder bodemzaken verkoopt, worden zaken verkocht die eigendom zijn van een derde. Na de executieverkoop of onderhandse verkoop verstrekt de belastingdeurwaarder de koper van de zaken een kwitantie. Op deze kwitantie brengt de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting in rekening. De derde is immers geen omzetbelasting verschuldigd, omdat hij op geen enkele wijze betrokken is bij de verkoop. De belastingdeurwaarder moet in de verkoopvoorwaarden opnemen dat de bodemzaken zonder omzetbelasting verkocht worden.

29.18.14. Verschuldigde invoerbelasting

Executieverkoop van roerende zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt plaats exclusief deze belastingen. Afgifte van deze zaken aan de koper vindt pas plaats nadat de douaneformaliteiten zijn vervuld.

Als de vermoedelijke opbrengst bij verkoop inclusief belastingen bij invoer hoger zal zijn dan exclusief, dan kan de belastingdeurwaarder deze zaken ook inclusief die belastingen verkopen. Hierbij kunnen de standaardvoorwaarden worden aangepast. Uiteraard moet de

belastingdeurwaarder deze afwijking van de hoofdregel met de ontvanger bespreken en vastleggen. De belastingdeurwaarder moet voor de executieverkoop bij het douanekantoor de nog verschuldigde belastingen opvragen zodat hij daarmee rekening kan houden bij de verkoop.

De belastingdeurwaarder moet aan de koper van deze zaken een kwitantie geven waaruit blijkt dat de belastingen bij invoer zijn betaald.

Als in de verkoopprijs de belastingen bij invoer zijn begrepen, voldoet de ontvanger deze bij voorrang uit de executieopbrengst. De ontvanger meldt aan de ontvanger van de douane de opbrengst van de belasting bij invoer en maakt vervolgens het bedrag aan hem over.

29.19. Afwikkelen executoriale verkoop roerende zaken BDW

Na het afwikkelen van de verkoopactiviteiten en na betaling van de koopsom, geeft de belastingdeurwaarder de zaken af aan de koper.

Als de rijksbieder de roerende zaken heeft gekocht, zijn deze eigendom geworden van het Rijk.

De belastingdeurwaarder maakt een proces-verbaal van verkoop op.

Hij levert het proces-verbaal van verkoop in bij de ontvanger.

Vervolgens draagt de belastingdeurwaarder de verkoopopbrengst af.

Als de belastingdeurwaarder constateert dat inbeslaggenomen zaken zijn verduisterd, maakt hij een relaas van onttrekking op.

Het gelegde beslag kan op diverse manieren eindigen.

29.19.1. Levering verkochte zaken

Na het afwikkelen van de verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken en na betaling van de koopsom geeft de belastingdeurwaarder de zaken af aan de koper. Afgifte van zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt pas plaats na afwikkeling van de douaneformaliteiten. De belastingdeurwaarder houdt toezicht tijdens het demonteren en afvoeren van zaken.

In het proces-verbaal van verkoop noteert hij de namen en adressen van de kopers. Bij geconstateerde schade legt de belastingdeurwaarder de schade en de gegevens van de verantwoordelijke koper onmiddellijk vast in een proces-verbaal, onder vermelding dat de koper is meegedeeld dat deze aansprakelijk is voor de bij staat op te maken schade.

Bij de verkoop van motorrijtuigen zijn vijf situaties mogelijk:

- Het motorrijtuig wordt verkocht met kentekenbewijzen.
- Het motorrijtuig wordt verkocht zonder kentekenbewijzen.
- Het motorrijtuig wordt verkocht zonder kentekenbewijzen aan de rijksbieder.

- Het motorrijtuig wordt verkocht zonder kentekenbewijzen aan een erkende (Stiba)sloper.

29.19.1.1. Motorrijtuig met kentekenbewijs

Na de verkoop van het inbeslaggenomen motorrijtuig gaat de belastingdeurwaarder met de koper naar het postkantoor om daar voor wijziging in de tenaamstelling van het kenteken te zorgen. De belastingdeurwaarder verstrekt het originele vrijwaringsbewijs aan de geëxecuteerde. Een afschrift daarvan wordt gevoegd bij het proces-verbaal van verkoop.

29.19.1.2. Motorrijtuig zonder kentekenbewijs

Als er een inbeslaggenomen motorrijtuig is verkocht waarvan de kentekenbewijzen niet kunnen worden geleverd, verstrekt de belastingdeurwaarder na betaling van de koopsom een kwitantie aan de koper. Uit die kwitantie blijkt dat de koper uit hoofde van de executoriale verkoop eigenaar is geworden van het motorvoertuig. De belastingdeurwaarder tekent op de kwitantie aan dat de kentekenbewijzen niet aanwezig zijn. Om nieuwe kentekenbewijzen te krijgen moet de koper naar het postkantoor voor een formulier RDW345 met acceptgirokaart. De koper moet het volgens de acceptgiro verschuldigde bedrag betalen via zijn bank- of girorekening. De koper vult het formulier in en overhandigt de belastingdeurwaarder vervolgens:

- het ingevulde formulier RDW345
- een kopie van zijn paspoort of rijbewijs

Als de koper een rechtspersoon is, overtuigt de belastingdeurwaarder zich ervan dat de natuurlijke persoon tegenover hem bevoegd is namens de rechtspersoon te handelen. Deze overhandigt de belastingdeurwaarder vervolgens:

- het ingevulde formulier RDW345
- een uittreksel van de Kamer van Koophandel
- een kopie van zijn paspoort of rijbewijs

Nadat de koper deze bescheiden heeft overhandigd, draagt de belastingdeurwaarder het motorrijtuig over aan de koper. Hierna zorgt de belastingdeurwaarder ervoor dat de bescheiden naar de Rijksdienst voor het Wegverkeer gestuurd worden. In een begeleidende brief wordt dan vermeld dat de koper het motorrijtuig heeft gekocht op een openbare verkoop ten laste van de vorige eigenaar. De belastingdeurwaarder bewaart kopieën van de bescheiden en de brief bij het proces-verbaal van verkoop.

Na 2 tot 3 weken krijgt de koper een oproep om te verschijnen bij een keuringsstation in de buurt in verband met de aanvraag van het nieuwe kenteken.

29.19.1.3. Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan rijksbieder

Als de rijksbieder een inbeslaggenomen motorrijtuig zonder kentekenbewijzen heeft gekocht, is het Rijk door de koop en levering

eigenaar geworden. Omdat het motorrijtuig hierna naar de Dienst der Domeinen gaat, handelt deze de kwestie van het kentekenbewijs verder af.

29.19.1.4. Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan sloper

Als een sloper een inbeslaggenomen motorrijtuig zonder kentekenbewijzen heeft gekocht met de bedoeling deze weer op de weg te brengen, handelt de belastingdeurwaarder op dezelfde wijze als bij enige andere koper.

Als de sloper het motorrijtuig heeft gekocht voor de sloop, tekent de belastingdeurwaarder op het door de sloper te verstrekken model RDW205 aan dat het betreffende motorrijtuig moet worden gesloopt. Vervolgens ontvangt de belastingdeurwaarder van de sloper, tegen inlevering van het model RDW205, een vrijwaringbewijs (RDW315). Na ontvangst van dit bewijs én na betaling van de koopsom mag het motorrijtuig pas aan de sloper worden geleverd.

29.19.1.5. Motorrijtuig niet aanwezig bij verkoop

Als blijkt dat een inbeslaggenomen motorrijtuig bij de executoriale verkoop niet (meer) aanwezig is, maakt de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking op.

29.19.2. Door rijksbieder gekochte zaken

De belastingdeurwaarder draagt de door de rijksbieder aangekochte zaken zo spoedig mogelijk over aan de verkoopunit van Domeinen Roerende Zaken (DRZ) in Soesterberg. De openingstijden zijn van 08.00 uur tot 16.30 uur. Aanlevering van zaken op andere tijdstippen is mogelijk na overleg. Aanlevering kan niet plaatsvinden op de eerste maandag van de maand. Als de belastingdeurwaarder zaken wil aanleveren bij DRZ moet hij dat zo spoedig mogelijk melden:

- per telefoon: 0900-0910
- of per e-mail: roerendezaken@domeinen.org

Als de rijksbieder een motorrijtuig heeft gekocht, kan hij dit ook aanleveren bij de dichtstbijzijnde vestiging van DRZ. DRZ zorgt in dat geval voor het vervoer van het motorrijtuig naar de verkoopunit in Soesterberg. DRZ brengt de kosten van dit vervoer in rekening bij de Belastingdienst. DRZ zendt een vrijwaringsbewijs naar de belastingdeurwaarder. Als de rijksbieder een motorrijtuig zonder kentekenbewijzen bij DRZ aanlevert, handelt deze de procedures over het kentekenbewijs verder af.

De rijksbieder koopt geen zaken die in verband met milieuregels niet bij DRZ mogen worden aangeleverd. Deze regels veranderen vaak. Actuele informatie is verkrijgbaar bij DRZ.

De roerende zaken die de rijksbieder heeft gekocht, neemt hij op in een formulier dat hij in drievoud opmaakt. Van het formulier houdt de belastingdeurwaarder het derde exemplaar achter en voegt dat bij het proces-verbaal van verkoop. Het eerste en tweede exemplaar geeft hij af aan DRZ waar hij de zaken aanlevert. DRZ ondertekent het tweede exemplaar en stuurt het door naar de ontvanger. Het formulier vermeldt het bedrag waarvoor het Rijk deze zaken heeft gekocht. Dit bedrag, het volgnummer van het formulier en de naam van de rijksbieder worden opgenomen in het proces-verbaal van verkoop.

29.19.3. Opmaken proces-verbaal

Na het afwickelen van de verkoopactiviteiten van de inbeslaggenomen roerende zaken, maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. In dit proces-verbaal vermeldt hij:

- de datum van het exploit, of de data van de exploiten van beslag
- of er zaken aan het beslag zijn onttrokken en zo ja welke
- dat de verkoopvoorwaarden zijn voorgelezen
- een opsomming van de verkochte zaken, de namen en woonplaatsen van de kopers en de koopsommen
- of er zich complicaties hebben voorgedaan en zo ja welke
- de voltooiing of staking van de verkoop
- de opbrengst van de verkoop

Deze vermelding wijkt af van de summiere eis van artikel 474 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, dat slechts verplicht tot opname van de namen en woonplaatsen van de kopers.

Als de belastingschuldige daarom verzoekt, stuurt de belastingdeurwaarder of de ontvanger hem een afschrift van het proces-verbaal van verkoop, waarin de namen en de woonplaatsen van de kopers onleesbaar zijn gemaakt.

29.19.4. Inleveren proces-verbaal

Na het afwickelen van de verkoopactiviteiten van de inbeslaggenomen roerende zaken, maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hij levert dit proces-verbaal en de stukken die op de verkoop betrekking hebben in bij de ontvanger die opdracht heeft gegeven voor de verkoop.

29.19.5. Afdracht opbrengst verkoop

Na afloop van de executoriale verkoop van roerende zaken stort de belastingdeurwaarder de opbrengst op een daarvoor bestemde girorekening van de ontvanger. De administratieve afwikkeling van de executieopbrengst vindt door de ontvanger plaats.

29.19.6. BTW-brief aan belastingschuldige

In de praktijk zal het regelmatig voorkomen, dat de ondernemer na de executie geen bedrijf meer uitoefent. Toch moet de belastingschuldige, indien hij ondernemer is, formeel over de verkoopopbrengst nog de BTW afdragen in zijn eerstvolgende BTW-aangifte. Dat geldt uiteraard ook voor de belastingschuldige, die na de executie nog steeds zijn bedrijf uitoefent.

Om aan deze in de wet gestelde BTW-verplichtingen te kunnen voldoen, stelt de deurwaarder daarom de belastingschuldige per brief op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de totale vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief wordt door de deurwaarder aan de ontvanger gegeven om achter te houden in het invorderingsdossier.

De ontvanger licht de inspecteur omzetbelasting in over de verkoop en de hierboven genoemde bedragen.

29.19.7. Relas van onttrekking

Het onttrekken (verduisteren) van zaken aan een beslag is strafbaar op grond van artikel 198 van het Wetboek van Strafrecht.

Als de belastingdeurwaarder vermoedt dat inbeslaggenomen zaken zijn verduisterd, maakt hij een relaas van onttrekking op. Als de ontvanger beslist dat het relaas van onttrekking kan worden doorgezonden, wordt met deze verklaring aangifte van het strafbare feit gedaan, op grond van artikel 162 van het Wetboek van Strafvordering.

Omdat een relaas van onttrekking veelal niet aan de nauw luisterende juridische eisen voldoet, kan de belastingdeurwaarder eerst een concept-relaas voorleggen aan de Boete Fraude Coördinator.

29.19.8. Einde van het beslag

Een beslag op roerende zaken eindigt als volgt:

- door gehele betaling van de schuld waarvoor beslag was gelegd
- door opheffing, bijvoorbeeld:
 - als de inbeslaggenomen zaken achteraf van een derde blijken te zijn (en het bodemrecht niet van toepassing is)
 - als onderhands wordt verkocht in plaats van executoriaal
- door executoriale verkoping

Als de ontvanger een beslag opheft, zal hij dat meestal in een brief aan belanghebbende(n) bekend maken. De ontvanger zal de belastingdeurwaarder opdracht geven om het beslag bij deurwaarderexploot op te heffen, als hij dit wenselijk acht of als de belastingschuldige daarom verzoekt. Het opheffen van een beslag op geld en waardepapieren moet altijd bij deurwaardersexploot geschieden.

29.20. Beslag op schepen

Een bijzondere vorm van beslag is het beslag op schepen. Schepen zijn: alle zaken die geen luchtvaartuigen of luchtkussenvaartuigen zijn (zoals amfibievoertuigen en hovercrafts) en die gezien de constructie bestemd zijn om te drijven (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:1). Ook schepen in aanbouw vallen hieronder.

Er zijn diverse soorten schepen waarop beslag kan worden gelegd. Sommige schepen moeten worden ingeschreven in bepaalde registers. Er zijn 3 soorten registers.

Voor het leggen van beslag op schepen is het van belang te weten of een schip al dan niet is ingeschreven (te boek gesteld).

Specifieke situaties met soms specifieke regels zijn:

- toestemming van het ministerie bij dreigend ontslag van meer dan 50 werknemers door beëindiging van de onderneming
- maatregelen tegen het vertrek van een beslagen schip
- beslaglegging op schepen inschrijven in het kadaster
- beslaglegging op schepen betekenen aan de belastingschuldige
- beslaglegging op schepen betekenen aan de hypotheekhouder
- notaris aanwijzen bij beslag op schepen

Verkoop van schepen geschiedt door de notaris, de belastingdeurwaarder of voor een rechtbank.

De bekendmaking van de executoriale verkoop van een schip moet aan bepaalde regels voldoen.

29.20.1. Soorten

Schepen waarop beslag wordt gelegd hoeven niet bedoeld te zijn om te varen. Hieronder vallen dus ook:

- woonarken, ongeacht of ze aan de wal liggen of regelmatig varen
- scheepswrakken
- baggermolens
- zandzuigers
- hijskranen
- booreilanden die nog niet blijvend aan de grond verankerd zijn

Schepen zijn roerende zaken, maar de beslaglegging en uitwinning komt in grote lijnen overeen met de beslaglegging en uitwinning van onroerende zaken.

29.20.2. Scheepsregisters

Sommige schepen moeten worden ingeschreven in een register. De aard van het schip bepaalt in welk register de eigenaar het moet inschrijven. Deze registers zijn openbaar. Ze bevinden zich bij de kantoren van de Dienst van het kadaster en openbare registers te Rotterdam en Groningen:

Dienst van het Kadaster en openbare registers
Cascadeplein 2
9726 AD Groningen

Dienst van het Kadaster en openbare registers
Max Euwelaan 70
3062 MA Rotterdam

De eigenaar van het schip is vrij in zijn keuze in welke plaats hij het schip laat registreren. Het kantoor waar hij het schip inschrijft, is 'de woonplaats' van het schip.

Er zijn drie soorten registers:

- voor zeeschepen, categorie-aanduiding Z (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:2). Niet alle schepen in deze categorie zijn in registers te boek gesteld, dit is namelijk niet verplicht (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:193 e.v.).
- voor zeevissersschepen, categorie-aanduiding V. Zeevissersschepen zijn schepen die gezien hun constructie uitsluitend of in hoofdzaak bestemd zijn voor de bedrijfsmatige visvangst (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:2, lid 3).
- voor binnenschepen, categorie-aanduiding B

Inschrijving in het register van binnenvaartschepen is verplicht voor:

- vrachtschepen met een laadvermogen van ten minste 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van ten minste 10 kubieke meter

Inschrijving in het register van binnenvaartschepen is niet verplicht maar wel mogelijk voor:

- vrachtschepen met een laadvermogen van minder dan 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van minder dan 10 kubieke meter (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:783 e.v.)

29.20.3. Teboekstelling

Voor het leggen van beslag op schepen is het van belang te weten of een schip is te boek gesteld, dus is ingeschreven in de openbare registers. Een te boek gesteld schip is voorzien van een brandmerk.

Te boek gestelde schepen worden in beginsel op dezelfde wijze verkocht als onroerende zaken.

Niet te boek gestelde, kleinere schepen worden in beginsel op dezelfde wijze verkocht als roerende zaken.

Als de ontvanger navraag wil doen naar de inschrijving van een te boek gesteld schip, moet hij de volgende gegevens opgeven:

- de naam van de eigenaar
- het brandmerk
- de naam van het schip
- het soort schip (zeeschip, zeevissersschip of binnenschip)
- de inhoud van het schip
- de waterverplaatsing van het schip

29.20.3.1. Kenmerken schip

Een te boek gesteld schip is voorzien van een brandmerk. Het brandmerk wordt door de Scheepsmetingsdienst onuitwisbaar aangebracht in de scheepshuid, op een van buiten opvallende plaats op het achterschip. Het brandmerk bestaat uit:

- het nummer van het register van overschrijving
- de categorie-aanduiding
- de aanduiding van het kantoor van het Kadaster
- het jaartal van teboekstelling

De naam van het schip moet duidelijk op het schip te lezen zijn. De eigenaar is verantwoordelijk voor de handhaving en leesbaarheid van de naam en het brandmerk.

29.20.4. Specifieke situaties bij beslag op schepen

Als algemeen uitgangspunt geldt: de ontvanger beoordeelt of de belastingsschuld reëel is verschuldigd en of sprake is van overwaarde op het schip dat in beslag wordt genomen.

Als het schip dient om inkomsten te verwerven, is het eenvoudiger om beslag te leggen op de inkomsten in plaats van op het schip.

Als de ontvanger beslist dat beslag op het schip nodig is, kan hij de executiewaarde van het schip laten taxeren door een expert. In het verzoek om taxatie vermeldt de ontvanger:

- het doel van de beslaglegging
- de kosten van de taxatie
- de gegevens uit het register waar het schip is ingeschreven

Het beslag op een schip moet worden voorafgegaan door een bevel aan de eigenaar van het schip, of aan de boekhouder van de rederij waartoe het schip behoort, om binnen 24 uur te betalen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 563) en (Leidraad Invordering 2008, artikel 14.5).

In een aantal gevallen gelden voor beslag op schepen specifieke regels. Dit is het geval als het beslag het voortbestaan van een onderneming met meer dan 50 werknemers bedreigt.

Beslag op schepen gebeurt aan boord van het schip. De belastingdeurwaarder kan bij de beslaglegging de nodige maatregelen treffen om te verhinderen dat het schip vertrekt.

Als het schip te boek is gesteld in één van de openbare registers, dan moet de beslaglegging worden ingeschreven in de registers van het kadaster.

Beslagen op schepen die niet in de openbare registers te boek zijn gesteld, worden niet ingeschreven.

Het proces-verbaal van beslag moet worden betekend aan de belastingschuldige.

Als er hypotheek is gesteld voor het schip, moet het beslag ook worden betekend aan de hypotheekhouder.

De verkoop van een te boek gesteld schip vindt plaats door een notaris.

29.20.4.1. Dreigend ontslag werknemers

Als de beslaglegging op een schip het voortbestaan bedreigt van een onderneming met meer dan 50 werknemers, dan moet de ontvanger vooraf toestemming vragen aan het ministerie.

29.20.4.2. Maatregelen tegen vertrek schip

De belastingdeurwaarder moet zich voor de beslaglegging aan boord van het schip begeven (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 564). Hij kan zich hierbij laten bijstaan door getuigen.

Bij weigering of verhindering kan de deurwaarder binnentreding eisen op grond van artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Als het risico bestaat dat het schip vertrekt, kan de ontvanger maatregelen nemen om dit te beletten. Het schip kan dan 'aan de ketting worden gelegd', bijvoorbeeld door het vastzetten van het stuurwiel, het verzegelen van de brug en machinekamer, of het inlichten van de havenautoriteiten.

29.20.4.3. Beslag schip inschrijven in kadaster

Gaat het bij de beslaglegging om een te boek gesteld schip, dan moet de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van beslag inschrijven in één van de openbare registers van het kadaster (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 566, lid 1). Aan die inschrijving is geen termijn gebonden, maar ze moet zo snel mogelijk plaatsvinden, omdat de blokkerende werking van artikel 566, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. pas begint als het beslag is ingeschreven.

Als de belastingschuldige na de betekening van het beslag en voor inschrijving van het beslag het schip ontvreemdt, maakt hij zich schuldig aan onttrekking van het beslag (Wetboek van Strafrecht, artikel 198).

29.20.4.4. Beslag schip betekenen aan belastingschuldige

De belastingdeurwaarder moet het beslag op een schip binnen 8 dagen betekenen aan één van de volgende:

- de eigenaar van het schip of zijn boekhouder
- degene voor wie het beslag is gelegd, als dit iemand anders is dan de eigenaar van het schip

Als de eigenaar van het schip niet bekend is, dan kan het beslag ook worden betekend aan de kapitein, de schipper of zijn plaatsvervanger. Ook kan de deurwaarder een afschrift van het proces-verbaal aan boord van het schip aanplakken.

29.20.4.5. Beslag schip betekenen aan hypotheekhouder

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag op een schip aan de hypotheekhouder(s) die in het openbare register is vermeld. Dit moet gebeuren binnen 4 dagen na inschrijving van het proces-verbaal in het scheepsregister (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 508).

29.20.4.6. Notaris aanwijzen

Als bij de beslaglegging op het schip een notaris is gekozen, dan is deze in het proces-verbaal aangewezen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 570).

Als in het proces-verbaal van beslag geen notaris is aangewezen en de verkoop wordt door de ontvanger voortgezet, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht alsnog een notaris aan te wijzen. De ontvanger kiest ook domicilie op het kantoor van de notaris.

Als de notaris de aanwijzing aanvaardt, dan stelt hij binnen 14 dagen na zijn aanwijzing een executiedatum vast (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 571).

29.20.5. Wie doet de verkoop

Een schip dat in beslag is genomen kan op 3 manieren worden verkocht:

- door de belastingdeurwaarder
- voor de rechtbank
- door de notaris

29.20.5.1. Verkoop door deurwaarder

Als een inbeslaggenomen schip niet is geregistreerd in één van de openbare registers, moet de executoriale verkoop worden uitgevoerd door de belastingdeurwaarder.

De verkoop gebeurt dan op dezelfde manier als de verkoop van andere roerende zaken.

29.20.5.2. Verkoop door rechtbank

Als beslag is gelegd op een buitenlands zeeschip, kan de ontvanger ervoor kiezen om de verkoop van het schip niet door een notaris maar voor een rechtbank te laten plaatsvinden. In sommige landen is een notariële akte namelijk niet voldoende om te kunnen worden ingeschreven in de openbare registers. Een rechterlijke uitspraak biedt meer waarborgen dat de executie ook in het buitenland wordt erkend en in de registers wordt verwerkt.

De ontvanger bepaalt voor welke rechtbank de verkoop plaatsvindt. De plaats waar het schip zich bevindt, is daarbij niet van belang. De ontvanger vraagt de verkoop voor de rechtbank aan. De rechtbank stelt daarbij de dag en het tijdstip van de verkoop vast.

De verkoop mag in ieder geval pas plaatsvinden als voldaan is aan de volgende 3 voorwaarden:

- Er zijn 14 dagen verstreken na aanplakking en aankondiging.
- Er zijn ten minste 30 dagen verstreken na deponering ter griffie.
- De ontvanger heeft de volgende bescheiden bij de griffie van de rechtbank gedeponiseerd:
 - de veilingvoorwaarden
 - een verklaring van de belastingdeurwaarder of een advocaat waarin staat dat is voldaan aan de voorschriften van aanplakking en aankondiging
 - een door een advocaat opgestelde en ondertekende lijst van de bekende rechthebbenden en beslagleggers op het schip

Zodra de rechtbank de dag en het tijdstip van verkoop heeft vastgesteld, moet de ontvanger dag en tijdstip schriftelijk meedelen aan de bekende rechthebbenden en aan andere beslagleggers. Daarna moet op de griffie een verklaring van de Rijksadvocaat worden gedeponiseerd dat dit is gebeurd.

Ten minste 3 dagen voor de aanvang van de verkoop stelt de voorzieningenrechter van de rechtbank een staat van geschatte kosten van de executie op, die op de griffie en ter rechtzitting ter inzage wordt gegeven.

De verkoop vindt plaats in het openbaar en geschiedt bij opbod en afmijning.

De ontvanger moet na de verkoop aan de belastingschuldige, aan de rechthebbenden en aan de andere beslagleggers schriftelijk meedelen dat de verkoop heeft plaatsgevonden en wat de opbrengst is.

29.20.5.3. Verkoop door notaris

Uitgangspunt van de wet is dat een inbeslaggenomen schip door een notaris wordt verkocht. Een zeeschip kan vaak effectiever door de rechtbank worden verkocht. De reden hiervoor is dat een rechtbankvonnis in het buitenland meer rechtskracht heeft.

Als een schip door een notaris moet worden verkocht, moet de ontvanger een notaris aanwijzen. De ontvanger heeft bij de verkoop verder geen taak. De notaris stelt de verkoopvoorwaarden vast. In de verkoopvoorwaarden moet in ieder geval worden opgenomen dat de verkoop plaatsvindt in het openbaar en bij opbod en afmijning.

De notaris stuurt 1 exemplaar van de verkoopvoorwaarden aan de beslagleggers en de beperkt-gerechtigden. Dit moet minimaal 8 dagen voor

de verkoop gebeuren. Hij houdt bovendien een exemplaar van de voorwaarden op zijn kantoor voor iedereen die ze wil inzien.

Als één van de betrokkenen het niet eens is met de voorgenomen wijze van verkoop, kan hij zijn bezwaren voorleggen aan de voorzieningenrechter. Op de dag van de verkoop, of uiterlijk de dag daarop, deelt de notaris aan de belastingschuldige en de andere belanghebbenden schriftelijk mee dat de verkoop heeft plaatsgevonden en wat de opbrengst is.

De notaris maakt bij executie van een schip een proces-verbaal van toewijzing op. Bij inschrijving gaat het eigendom over in de handen van de veilingkoper.

29.20.6. Aankondiging verkoop

De executoriale verkoop van een schip door de notaris of voor de rechtbank moet worden voorafgegaan door aanplakking van biljetten en het plaatsen van een advertentie. De biljetten moeten ten minste 14 dagen voor de verkoop worden aangeplakt.

De executoriale verkoop door de belastingdeurwaarder wordt ook aangekondigd door aanplakking en een advertentie. De aanplakbiljetten en advertenties moeten bepaalde gegevens bevatten.

In beide gevallen van verkoop moeten de biljetten worden aangeplakt volgens plaatselijk gebruik en op een opvallende plaats van het schip. Een advertentie moet worden geplaatst in een dagblad dat verschijnt in de gemeente waar het schip zich bevindt.

Betreft het een buitenlands zeeschip, dan gelden aanvullende regels. Geschillen over de voorgenomen verkoop van te boek gestelde schepen gaan via de Rijksadvocaat.

De afhandeling van de verkoop van schepen is afhankelijk van de wijze waarop de executie heeft plaatsgevonden.

De opbrengst moet worden verdeeld nadat de executiekosten zijn voldaan.

29.20.6.1. Verkoop buitenlands zeeschip

Bij een buitenlands zeeschip gelden de volgende regels:

- De executoriale verkoop moet worden voorafgegaan door aanplakking van biljetten en een advertentie in een dagblad.
- Een kennisgeving van de executoriale verkoop moet ook worden geplaatst in één of meer nieuwsbladen van het land waartoe het schip behoort. De President van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het zeeschip valt, moet deze nieuwsbladen aanwijzen.

Bij een binnenschip dat te boek staat in een Verdragsregister of in een vergelijkbaar buitenlands register, geldt de volgende regel:

- Een kennisgeving van de executoriale verkoop moet worden geplaatst in één of meer nieuwsbladen van het land waar het register wordt gehouden. De President van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het schip valt, moet deze nieuwsbladen aanwijzen.

29.20.6.2. Geschillen bij verkoop

Een geschil over de voorgenomen verkoop van een te boek gesteld schip wordt behandeld door de Rijksadvocaat.

De ontvanger neemt de volgende gegevens op in het ambtsbericht:

- een specificatie van de belastingschuld
- de opgaven waaruit blijkt dat de belastingaanslagen onherroepelijk vaststaan en in redelijkheid materieel verschuldigd kunnen worden geacht
- financiële en andere omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- de aard van het schip inclusief scheepstoebehoren
- de geschatte verkoopwaarde
- de vermoedelijke kosten van uitwinning
- het bedrag waarvoor het schip hypotheckair is verbonden
- het bedrag van de openstaande hypotheckaire schuld, voor zover bekend

De originele beslagstukken voorziet de ontvanger van advies en de noodzakelijke bijlagen worden bijgevoegd. De ontvanger verstuurt de stukken aangetekend aan de Rijksadvocaat en houdt kopieën achter van alle verstuurde stukken.

29.20.6.3. Aanplakbiljet/advertentie

De aanplakkingen en advertenties bij de executoriale verkoop van een schip moeten vermelden:

- de naam van een van de volgende:
- de notaris ten overstaan van wie de verkoop zal geschieden
- de rechtbank voor welke de verkoop zal plaatsvinden
- de naam van de belastingdeurwaarder die met de verkoop is belast
- de voornaam, naam en woonplaats van de executant en de door deze in Nederland gekozen woonplaats
- de titel uit hoofde waarvan de verkoop plaatsvindt en het bedrag dat krachtens deze titel aan de executant verschuldigd is
- de naam en woonplaats van de eigenaar of boekhouder van het inbeslaggenomen schip, als deze gegevens bekend zijn, en de naam en woonplaats van hem voor wie het beslag is gelegd, als deze een ander is dan de eigenaar
- de naam van het schip
- de scheepsruimte (de tonnage van het schip)

- de plaats waar het schip zich bevindt
- de plaats, de dag en het uur waarop de verkoop zal plaatshebben

De gegevens zijn echter niet op straffe van nietigheid voorgeschreven. Als één of meer van deze gegevens niet zijn vermeld, is de aankondiging of de verkoop daardoor niet rechtsongeldig. Voor de eventuele hierdoor geleden schade, bijvoorbeeld een te lage opbrengst, is de ontvanger aansprakelijk.

29.20.6.4. Betalen/zekerheid stellen

De afhandeling van de verkoop van een schip is afhankelijk van de wijze waarop de executie heeft plaatsgevonden.

De koper is verplicht de koopprijs te voldoen aan de notaris, de griffier of de belastingdeurwaarder (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 577). Als de koper dit wenst, kan hij voor het bedrag van de koopprijs zekerheid stellen, bijvoorbeeld door middel van een bankgarantie.

Als de zekerheid onvoldoende is geworden door een oorzaak die niet aan de ontvanger toe te rekenen is, moet de koper de zekerheid aanvullen of vervangen.

Als de koper niet voldoet aan de verplichting tot betaling of het stellen van zekerheid, wordt het schip opnieuw verkocht en dan ten laste van de koper. De kosten van de hernieuwde verkoop komen ten laste van de eerste koper. Als de tweede verkoop minder oplevert dan de eerste verkoop, blijft de eerste koper aansprakelijk voor het tekort.

Als de koopprijs is betaald of voldoende zekerheid is gesteld, vervalt het gelegde beslag. Bij te boek gestelde schepen kan het ingeschreven en door betaling vervallen beslag op dezelfde wijze worden doorgehaald als bij beslag op onroerende zaken.

29.20.6.5. Verdeling opbrengst verkoop

De verdeling van de opbrengst na executoriale verkoop van een schip is onder meer afhankelijk van:

- eventuele andere schuldeisers
- eventuele andere beperkt gerechtigden
- openstaande kosten, verschuldigde rente, boete en hoofdsom van de belastingschuld

De notaris, de griffier of de belastingdeurwaarder moeten allereerst de executiekosten uit de koopprijs voldoen. Hieronder kunnen worden verstaan:

- de kosten van bewaking voor en tijdens de verkoop
- de kosten van gerechtelijke rangregeling
- de kosten van verdeling van de opbrengst onder de schuldeisers

De resterende netto-opbrengst wordt onder de schuldeisers verdeeld met inachtneming van de eventuele rechten van voorrang waarop de verschillende schuldeisers zich kunnen beroepen.

De scheepshypotheek en andere vorderingen die samenhangen met het schip of het scheepsbedrijf, zijn bevoorrecht boven de fiscale schuld.

Bij executie van een buitenlands schip in Nederland moet de rangorde tussen de schuldeisers worden geregeld volgens Nederlands recht.

Er is een speciale regeling voor het geval dat het scheepstoebehoren samen met het schip voor één prijs is verkocht, terwijl achteraf blijkt dat het scheepstoebehoren niet of niet volledig eigendom was van de eigenaar van het schip. In dat geval krijgt de ex-eigenaar van het scheepstoebehoren uit de netto-opbrengst een vergoeding die overeenkomt met een waarde die het scheepstoebehoren op het moment van de verkoop had. Hij heeft met betrekking tot deze vergoeding een recht van voorrang op de opbrengst tegenover alle andere rechthebbenden aan wie hij zijn eigendomsrecht ten tijde van de verkoop kon tegenwerpen.

29.21. Beslag op ingeschreven schepen BDW

Schepen zijn alle zaken die geen luchtvaartuigen of luchtkussenvaartuigen zijn (zoals amfibievoertuigen en hovercrafts) en die gezien de constructie bestemd zijn om te drijven. Hieronder vallen ook schepen die nog in aanbouw zijn.

Schepen hoeven niet bedoeld te zijn om te varen. Onder schepen worden onder andere ook verstaan:

- woonarken (ongeacht of ze aan de wal liggen of regelmatig varen)
- scheepswrakken
- baggermolens
- zandzuigers
- hijskranen
- booreilanden die nog niet blijvend aan de grond verankerd zijn

Schepen zijn roerende zaken. Schepen die zijn ingeschreven in de daarvoor bestemde openbare registers zijn registergoederen. De Dienst voor het Kadaster en de openbare registers houdt de inschrijvingen bij. Geregistreerde schepen kunnen met een (scheeps)hypotheek zijn bezwaard.

Niet-ingeschreven schepen zijn van eenvoudige aard, zoals kleinere jachten, speedboten, roeiboten en surfplanken.

Scheepstoebehoren zijn zaken die geen bestanddeel vormen van het schip, die zijn bestemd om het schip duurzaam te dienen en door hun vorm als zodanig zijn te herkennen. Navigatie- en communicatiemiddelen die aan het schip zijn bevestigd en die daarvan kunnen worden afgehaald zonder dat

het schip of de middelen worden beschadigd, worden ook beschouwd als scheepstoebehoren.

Als bepaalde scheepstoebehoren niet tot het schip worden gerekend, is dit in de openbare registers vermeld. Deze scheepstoebehoren vallen dan niet onder het beslag op het schip. Uiteraard kunnen deze zaken wel als roerende zaken in beslag worden genomen.

De belastingdeurwaarder moet het beslag op een schip voorbereiden door gegevens te verzamelen en een bevel tot betaling te doen aan de belastingschuldige.

Daarna gaat de belastingdeurwaarder over tot het leggen van beslag op een schip.

Als het in beslag genomen schip is ingeschreven in één van de openbare registers, laat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van beslag in het desbetreffende register inschrijven.

Na de beslaglegging moet de belastingdeurwaarder het beslag op ingeschreven schepen betekenen.

Als de belastingschuldige in gebreke blijft (hij betaalt de belastingschuld niet), geeft de ontvanger opdracht tot executoriale verkoop van het schip.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven om over te gaan tot doorhaling in de openbare registers van het beslag op een ingeschreven schip.

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger ook opdracht krijgen om conservatoir beslag op een schip te leggen.

29.21.1. Voorbereiden beslag op ingeschreven schip

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder schriftelijk opdracht om beslag op een schip te leggen. Om het beslag te leggen heeft de belastingdeurwaarder een betekend dwangbevel of betekende grosse van een vonnis nodig.

Voordat hij beslag op een schip legt, moet de belastingdeurwaarder eerst bevel tot betaling doen.

Als hij beslag moet leggen op een schip dat in de openbare registers is ingeschreven, kan hij opdracht krijgen de benodigde gegevens te verzamelen uit de openbare registers.

29.21.1.1. Bevel tot betaling

Voordat de belastingdeurwaarder beslag legt op een schip, moet hij een bevel tot betaling doen aan de eigenaar van het schip of aan de boekhouder van de rederij waartoe het schip behoort. Het beslag kan pas worden gelegd als er sinds het bevel ten minste 24 uur zijn verstreken. Een afzonderlijk bevel is niet nodig als er al een dwangbevel is betekend om binnen 2 dagen te betalen. Als nog geen bevel tot betaling is gedaan, kan hij dat tegelijk doen met de betekening van het dwangbevel.

Als de belastingdeurwaarder verwacht dat het schip spoedig vertrekt kan hij, na overleg met de ontvanger, overgaan tot versnelde invordering.

29.21.1.2. Verzamelen beslaggegevens

Als de belastingdeurwaarder opdracht krijgt om beslag te leggen op een schip dat is ingeschreven in de openbare registers, vraagt de ontvanger de voor het beslag benodigde gegevens op. In bijzondere gevallen kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geven de gegevens uit de openbare registers te verzamelen.

De openbare registers voor schepen worden gehouden bij de kantoren van de Dienst van het Kadaster en de openbare registers in Rotterdam en Groningen. Het kantoor Rotterdam is daarbij het hoofdkantoor. De eigenaar is vrij in zijn keuze van inschrijving. Het kantoor waar hij het schip inschrijft, wordt aangemerkt als 'de woonplaats' van het schip.

Er zijn 3 soorten registers:

- een register voor zeeschepen (categorisaanduiding Z)
- een register voor zeevissersschepen (categorisaanduiding V)
- een register voor binnenschepen (categorisaanduiding B)

Bij ingeschreven binnenschepen kan het gaan om:

- binnenschepen met een laadvermogen van ten minste 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van ten minste 10 kubieke meter

Het inschrijven van binnenschepen met een verplaatsing van minder dan 20 ton is niet verplicht.

De belastingdeurwaarder neemt uit de registers de volgende gegevens over:

- de naam van de eigenaar
- het brandmerk
- de naam van het schip
- het soort schip (zeeschip, zeevissersschip of binnenschip)
- de inhoud van het schip
- de waterverplaatsing van het schip

Het brandmerk is door de Scheepsmetingsdienst onuitwisbaar aangebracht in de scheepshuid, op een van buiten opvallende plaats op het achterschip.

Het brandmerk bestaat uit:

- het nummer van het register van overschrijving

- de categorieaanduiding (Z, V of B)
- een aanduiding van het kantoor van het Kadaster
- het jaartal van teboekstelling

De eigenaar is verplicht de scheepsnaam duidelijk op het schip te schilderen. Hij is ook verantwoordelijk voor handhaving en leesbaarheid van brandmerk en scheepsnaam.

29.21.2. Beslag op geregistreerde schepen

Als de belastingdeurwaarder beslag op een schip legt, moet hij zich aan boord van het schip begeven.

Hij kan zich laten bijstaan door getuigen.

Hij maakt van de beslaglegging op het schip een proces-verbaal op.

In het proces-verbaal kiest hij woonplaats.

De belastingdeurwaarder kan een bewaarder aanstellen.

Ook kan hij van een schip het vertrekken beletten.

De belastingdeurwaarder moet het proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip laten inschrijven in de openbare registers.

De belastingdeurwaarder kan op hetzelfde schip meerdere keren beslag leggen. Hij doet dit bijvoorbeeld als na het eerste beslag nieuwe invorderbare schuld ontstaat.

29.21.2.1. Aan boord van een ingeschreven schip

Om beslag te leggen, moet de belastingdeurwaarder zich aan boord van het schip kunnen begeven. Als hem de toegang wordt geweigerd, handelt hij overeenkomstig de regels die gelden voor het weigeren van toegang tot een ruimte bij het leggen van beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder eraan twijfelt of bepaalde zaken deel uitmaken van het schip of zelfstandige roerende zaken zijn, betreft hij die zaken zowel in het beslag op het schip als in een beslag op roerende zaken.

29.21.2.2. Bijstand getuigen

De belastingdeurwaarder kan zich laten bijstaan door een of twee getuigen, meestal collega-belastingdeurwaarders. De naam en gekozen woonplaats van de getuigen moet hij in het proces-verbaal van beslag vermelden. De getuigen moeten het proces-verbaal ook ondertekenen.

29.21.2.3. Proces-verbaal

De belastingdeurwaarder maakt een proces-verbaal op van beslag op een schip. In het proces-verbaal vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:

- datum

- naam, voornamen en kantoor (standplaats) van de belastingdeurwaarder
- omschrijving van het object van beslag
- naam en hoedanigheid van degene aan wie het proces-verbaal is overhandigd
- plaats waar de overhandiging is geschied
- opgaaf van de kosten
- voornaam, naam en woonplaats van de executant (voor de Belastingdienst, dus: de ontvanger van de Belastingdienst/kantoor X te Y)
- titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- opgaaf van het belastingbedrag dat op grond van de titel is verschuldigd
- naam en woonplaats van de eigenaar of boekhouder
- naam van de kapitein of schipper (als deze bekend is)
- naam en woonplaats van de geëxecuteerde, als dit een andere persoon is dan de eigenaar
- naam, soort en ruimte van het schip
- gegevens over de inschrijving in de openbare registers (als het een ingeschreven schip betreft)
- nummer waaronder het verzoek tot teboekstelling van het schip in het desbetreffende register is ingeschreven
- aanwijzing van de rubriek waartoe het schip behoort (Z voor Nederlandse zeeschepen, V voor zeevissersschepen en B voor binnenschepen)
- aanduiding van het kantoor van het kadaster waar de teboekstelling heeft plaatsgevonden
- jaar van teboekstelling
- algemene omschrijving van de scheepstoebehoren

Als deze gegevens niet in het proces-verbaal van beslag zijn opgenomen, is het beslag nietig.

Voor het verkrijgen van deze gegevens kan de belastingdeurwaarder de scheepspapieren ter inzage vragen. Als dit wordt geweigerd, legt hij dit in het proces-verbaal vast.

29.21.2.4. Kiezen woonplaats

De woonplaatskeuze van de ontvanger is afhankelijk van de wijze waarop de verkoop zal plaatsvinden. De belastingdeurwaarder moet daarom

voorafgaand aan het beslag vaststellen op welke wijze zal worden geëxecuteerd.

Schepen ingeschreven in de openbare registers worden executoriaal verkocht door een notaris. De belastingdeurwaarder kan in het proces-verbaal van beslag een notaris aanwijzen. De belastingdeurwaarder vermeldt in dat geval in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij die notaris of bij de Rijksadvocaat.

Een buitenlands zeeschip kan, behalve door een notaris, ook executoriaal worden verkocht voor de rechtbank. Als de verkoop voor de rechtbank wordt gehouden, vermeldt de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij de Rijksadvocaat.

In beide bovengenoemde gevallen kan de ontvanger dus woonplaats kiezen bij de Rijksadvocaat. Van deze mogelijkheid maakt de belastingdeurwaarder daarom gebruik als nog niet bekend is of de verkoop door de notaris of voor de rechtbank zal plaatsvinden.

Een belastingdeurwaarder kan bepaalde schepen executoriaal verkopen op dezelfde manier als andere roerende zaken. In dat geval vermeldt hij in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest op het kantoor van de belastingdeurwaarder die de verkoop houdt. Als de ontvanger daartoe opdracht geeft, vermeldt de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij de Rijksadvocaat.

De belastingdeurwaarder hanteert deze werkwijze bij de volgende schepen:

- zeeschepen waarvan de bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of de bruto-tonnage minder dan 6 bedraagt (dit geldt ook voor schepen in aanbouw) en die niet in de openbare registers zijn ingeschreven
- binnenschepen als bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet te boek staan in een van de registers genoemd in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in enig ander soortgelijk buitenlands register

29.21.2.5. Aanstellen bewaarder

De belastingdeurwaarder kan een bewaarder aanstellen, bijvoorbeeld bij vrees voor verdwijning of voor waardevermindering door vernieling. Het aanstellen van een bewaarder heeft alleen zin als de bewaarder ook daadwerkelijk toezicht op het schip kan uitoefenen. Aan bewaring kunnen kosten verbonden zijn.

Als de belastingdeurwaarder een bewaarder heeft aangesteld, kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdragen het feitelijke gebruik van het schip weer aan de belastingschuldige te laten. Dit zal met name het geval zijn als de belastingschuldige voor zijn inkomsten afhankelijk is van het gebruik van het schip, zoals bij binnenschippers en vissers.

29.21.2.6. Beletten vertrek

Als er een risico bestaat dat het schip vertrekt, kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om het vertrek van het schip te beletten. Hij doet dit door:

- het schip aan de ketting te leggen
- het gebruik van het stuurgerei te beletten
- de brug en de machinekamer te verzegelen
- de motor onklaar te maken
- de havenautoriteiten te informeren over het gelegde beslag, met het verzoek contact met hem op te nemen als het schip gaat vertrekken

De belastingdeurwaarder kan deskundige bijstand inschakelen. Hiervoor moet hij eerst met de ontvanger overleggen. Maatregelen die schade veroorzaken kunnen immers leiden tot schadeplichtigheid van de belastingdeurwaarder of ontvanger. De ontvanger brengt de kosten van deskundige hulp in rekening bij de belastingschuldige.

Als de belastingdeurwaarder maatregelen heeft genomen om vertrek van het schip te beletten, kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdragen het feitelijke gebruik van het schip weer aan de belastingschuldige te laten. Dit zal met name het geval zijn als de belastingschuldige voor zijn inkomsten afhankelijk is van het gebruik van het schip, zoals bij binnenschippers en vissers.

29.21.2.7. Inschrijven proces-verbaal

Als het in beslag genomen schip is ingeschreven in één van de openbare registers, laat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van beslag in het desbetreffende register inschrijven. Deze inschrijving is niet aan een termijn gebonden. De belastingdeurwaarder moet het beslag zo snel mogelijk laten inschrijven omdat vervreemding, bezwaring, onderbewindstelling, verhuur of vervoer van een ingeschreven schip pas na de inschrijving niet meer tegen de ontvanger kan worden ingeroepen.

Als de belastingdeurwaarder de beslaglegging in de openbare registers wil laten inschrijven door de Dienst van het Kadaster en openbare registers, maakt hij een afschrift van het proces-verbaal van beslag op het ingeschreven schip op een formulier Hypotheken 3.

Als de Dienst van het Kadaster en openbare registers de inschrijving weigert, ziet de belastingdeurwaarder er op toe dat de aanbidding tot inschrijving wordt geboekt in het 'register van voorlopige aantekeningen', onder vermelding van de gerezen bezwaren. Hij licht direct de ontvanger in over de weigering.

Als de Dienst van het Kadaster en openbare registers de inschrijving goedkeurt, verstrekt deze een bewijs van ontvangst. Op dit bewijs staat het tijdstip van inschrijving en het nummer en registerdeel dat voor de inschrijving is gereserveerd. De belastingdeurwaarder vermeldt op het proces-verbaal van beslag op welk tijdstip, in welk register en onder welk nummer de inschrijving heeft plaatsgevonden. Als de belastingdeurwaarder deze gegevens nog niet heeft, neemt hij bovendien uit de hypotheekakte de woonplaats en/of vestigingsplaats van de hypotheekhouder over. Deze

gegevens zijn nodig voor het betekenen van het beslag aan alle hypotheekhouders.

29.21.3. Betekenen beslag

De belastingdeurwaarder moet het beslag op een schip betekenen aan de belastingschuldige.

Op een schip dat is ingeschreven in de openbare registers kan een hypotheek worden gevestigd. Als er een of meer hypotheeken zijn gevestigd op een in beslag genomen schip, betekent de belastingdeurwaarder het beslag ook aan de hypotheekhouders(s).

29.21.4. Betekenen aan eigenaar/belastingschuldige

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag binnen 8 dagen na de beslaglegging aan:

- de eigenaar van het schip
- de belastingschuldige, als dit iemand anders is dan de eigenaar

Als de eigenaar van het schip een rederij is, kan de belastingdeurwaarder betekenen aan de boekhouder van de rederij in plaats van aan de eigenaar van het schip.

Op de betekening is de Algemene termijnenwet van toepassing.

Als de eigenaar van het schip of de boekhouder niet bekend is, kan de belastingdeurwaarder het beslag ook betekenen aan boord van het schip aan de kapitein, de schipper of zijn plaatsvervanger. Als hij deze niet kan bereiken, plakt de belastingdeurwaarder een afschrift van het proces-verbaal aan boord van het schip aan. Als de belastingdeurwaarder op deze wijze een proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip heeft betekend, moet de betekening aan de eigenaar of boekhouder plaatsvinden binnen 8 dagen na de inschrijving van het proces-verbaal in het scheepsregister.

29.21.5. Betekenen aan hypotheekhouder

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip binnen 4 dagen na inschrijving van het beslag in de openbare registers aan de hypotheekhouder(s) die in het openbare register zijn vermeld. De belastingdeurwaarder mag betekenen aan de woonplaats die de hypotheekhouder heeft gekozen in de hypotheekakte. De belastingdeurwaarder kan er echter voor kiezen om te betekenen aan de werkelijke woon- of vestigingsplaats van de hypotheekhouder.

Als de betekening zal plaatsvinden bij een woon- of vestigingsplaats van de hypotheekhouder die onder een ander belastingkantoor valt, verstuurt de belastingdeurwaarder de beslagstukken per fax naar het bevoegde kantoor met het verzoek het beslag te betekenen aan de hypotheekhouder.

29.21.6. Handelingen bij executoriale verkoop

Hoe de executoriale verkoop van een schip wordt gehouden, is afhankelijk van het soort schip. De ontvanger kan bepalen voor welke rechtbank de

verkoop plaatsvindt wanneer het een buitenlandse ingeschreven zeeschip betreft dat niet door een notaris zal worden verkocht.

De verkoop mag in ieder geval niet eerder plaatsvinden dan nadat veertien dagen zijn verstreken na de aanplakking en aankondiging en bovendien niet eerder dan nadat dertig dagen zijn verstreken nadat de ontvanger een aantal bescheiden bij de griffie van de rechtbank heeft gedeponeerd. De belastingdeurwaarder kan de opdracht van de ontvanger krijgen te zorgen voor tijdige aanplakking van de verkoop en het opmaken van een advertentie.

De notaris houdt een executoriale verkoop van een schip als:

- het schip is ingeschreven in de openbare registers
- het een buitenlands zeeschip is

De belastingdeurwaarder is belast met de executoriale verkoop van met name kleinere schepen:

- zeeschepen met een (verwachte) bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of minder dan 6 ton (dit geldt dus ook voor schepen in aanbouw) die niet in een register staan ingeschreven
- binnenschepen zoals bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet staan ingeschreven in één van de registers zoals bedoeld in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in een ander vergelijkbaar buitenlands register

29.21.6.1. Executoriale verkoop door notaris

De belastingdeurwaarder kan bij de woonplaatskeuze in het proces-verbaal van beslag op een schip al een notaris hebben aangewezen die de executoriale verkoop zal houden. Als in het proces-verbaal geen notaris is aangewezen en de verkoop wordt door de ontvanger voortgezet, moet de belastingdeurwaarder alsnog bij exploit een notaris aanwijzen.

29.21.6.2. Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder is belast met de executoriale verkoop van kleinere schepen:

- zeeschepen met een (verwachte) bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of minder dan 6 ton (dit geldt dus ook voor schepen in aanbouw) die niet in een register staan ingeschreven
- binnenschepen zoals bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet staan ingeschreven in één van de registers zoals bedoeld in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in een ander vergelijkbaar buitenlands register

De belastingdeurwaarder maakt de verkoop bekend door aankondiging in een dagblad, in (de buurt van) de plaats waar het schip zich bevindt. Bovendien moet de belastingdeurwaarder de verkoop aankondigen door aan te plakken op een in het oog springende plaats van het schip. Voor het overige verkoopt de belastingdeurwaarder het schip op dezelfde wijze als andere roerende zaken.

29.21.7. Doorhalen beslag

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft een beslag op een ingeschreven schip in de openbare registers te laten doorhalen, maakt de belastingdeurwaarder een schriftelijke verklaring op waarin hij meedeelt dat het beslag is vervallen. In de verklaring vermeldt de belastingdeurwaarder:

- welk beslag het betreft
- welk schip het betreft
- wie de belastingschuldige is

De belastingdeurwaarder maakt een afschrift van die verklaring op een formulier Hypotheken 3. Het formulier Hypotheken 3 sluit hij af met een verklaring van eensluidendheid, die hij vervolgens ondertekent. De belastingdeurwaarder biedt het afschrift van de verklaringen op het formulier Hypotheken 3 aan ter inschrijving aan het Kadaster.

29.21.8. Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Het verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige.

De ontvanger deelt de belastingdeurwaarder zijn woonplaatskeuze mee. De ontvanger kan in het proces-verbaal van beslag woonplaats kiezen ten kantore van de belastingdeurwaarder en/of ten kantore van de Rijksadvocaat.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op ingeschreven schepen op dezelfde manier als een executoriaal beslag op ingeschreven schepen.

30. Lijfswang

Lijfswang (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 585-600) ook wel gijzeling genoemd, betekent dat een schuldenaar wordt ingesloten in een huis van bewaring. Hierdoor wordt hij gedwongen om een openstaande schuld te voldoen, of om aan te geven hoe verhaal kan worden gevonden voor de betaling van de schuld.

De rechtbank (sector civiel) verleent bij vonnis toestemming om lijfswang toe te passen.

Lijfswang kent strikte voorwaarden en duurt maximaal een jaar. Lijfswang kan alleen worden toegepast op natuurlijke personen die jonger zijn dan 70 jaar.

Lijfswang is de uiterste vorm van dwang die een crediteur kan toepassen bij het incasseren van zijn vordering. De ontvanger kan deze maatregel toepassen voor de invordering van belastingaanslagen (Invorderingswet 1990, artikel 20). Ook op grond van artikel 3 van de Invorderingswet is lijfswang mogelijk, namelijk wanneer een vonnis als bedoeld in artikel 585 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is verkregen ten laste van een belastingschuldige dan wel een derde.

Voordat de ontvanger de procedure bij de rechtbank gaat opstarten heeft hij toestemming nodig van het ministerie van Financiën. De rechtbank verleent bij vonnis toestemming om lijfswang te mogen toepassen.

Na het vonnis van de rechtbank kan het vonnis worden uitgevoerd. De belastingdeurwaarder is belast met de uitvoering. Er zijn verschillende momenten te benoemen wanneer een lijfswang stopt.

30.1. Voorwaarden toepassing lijfswang

De lijfswangprocedure is met strikte voorwaarden omgeven. De beleidsregels die de ontvanger in acht moet nemen zijn terug te vinden in artikel 20.1 van de Leidraad Invordering 2008.

Lijfswang kan alleen in de volgende gevallen worden toegepast:

- De ontvanger weet zeker of nagenoeg zeker dat de belastingschuldige over voldoende vermogen beschikt om de openstaande (reële) schuld te voldoen (zie rechtbank Roermond, 5-4-2001, nr. 3499/HAZA 99-744, V-N 2001, blz. 3052 waar de ontvanger er niet in slaagde de aanwezigheid van middelen tot betaling aan te tonen).
- De ontvanger kan niet met succes dwanginvorderingsmaatregelen op het vermogen toepassen.
- De belastingschuldige werkt op geen enkele wijze mee om deze middelen ter beschikking te stellen.

Lijfswang kan alleen worden toegepast voor een belastingschuld als kan worden aangenomen dat die materieel verschuldigd is. De inspecteur moet

een verklaring tekenen waaruit dit blijkt. Voor een aansprakelijkheids- of toeslagschuld kan lijfswang niet worden toegepast.

Lijfswang is mogelijk naast de tenuitvoerlegging van een dwangbevel of een vonnis door beslag.

Dreigen met lijfswang

De ontvanger dreigt niet eerder met lijfswang dan nadat de rechtbank heeft besloten (vonnis) dat lijfswang mag worden toegepast.

30.2. Tegen wie is lijfswang mogelijk?

Lijfswang kan alleen worden toegepast op natuurlijke personen die jonger zijn dan 70 jaar.

Als de ontvanger een dwangbevel heeft uitgevaardigd tegen een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 2, lid 1, letter b), kan lijfswang worden toegepast op de bestuurders en vereffenaars, dan wel de laatst ontslagen of afgetreden bestuurders of vereffenaars van dat lichaam. Het gaat hierbij alleen om natuurlijke personen aan wie het niet betalen van de belastingschuld van het lichaam (mede) is te wijten. De rechtbank neemt hierover een beslissing bij de beoordeling van het verzoek om toepassing van de lijfswang.

Voor een aansprakelijkheidsschuld kan lijfswang niet worden toegepast. Voor hoofdelijk tot betaling gehouden personen, zoals genoemd in onder andere artikel 201-216 van de verordening EEG nr. 2913/92 van de Raad 12/1/92 (Wetgeving Douane-Algemeen 10.00.00) kan wel tot lijfswang worden overgegaan. In die artikelen worden ook anderen dan de aangever voor ontstane douaneschuld als schuldenaar aangemerkt.

30.3. Verzoek ministerie toepassing lijfswang

De procedure bij de rechtbank wordt niet eerder gestart dan nadat de ontvanger toestemming heeft gekregen van het ministerie.

Het verzoek aan het ministerie bevat in ieder geval de volgende informatie:

- een opgave van de totale openstaande belastingschuld waaruit de betalingsachterstand blijkt. De aanslagen moeten in redelijkheid verschuldigd worden geacht en er moet duidelijkheid zijn over te verwachten belastingteruggaven. Dit blijkt uit een verklaring van de inspecteur.
- toestemming van de ontvanger van het douanekantoor als er (ook) sprake is van een douaneschuld
- waarom geen kwijtschelding kan worden verleend of geen betalingsregeling kan worden getroffen
- een overzicht van de eventuele invorderingsacties en de ontvangen betalingen. Kopieën van de vervolgingsstukken, zoals dwangbevelen en beslagstukken moeten worden meegezonden bij het verzoek

de persoonlijke en financiële omstandigheden van de belastingschuldige waaruit de verhaalsmogelijkheden blijken

- een overzicht van de eventuele gezinssamenstelling en de leeftijd van de gezinsleden
- waarom de niet betaling van de belastingschuld is te wijten aan onwil van de (bestuurder, ex-bestuurder of vereffenaar van) belastingschuldige. Uit een uittreksel van de Kamer van Koophandel moet blijken wie de (ex-)bestuurders of vereffenaars zijn
- waarom de toepassing van lijfswang zal leiden tot gehele of gedeeltelijke voldoening van de belastingschuld. De stukken waaruit dit blijkt of waarmee het kan worden aangetoond worden bij het verzoek gevoegd
- alle overige gegevens die naar mening van de ontvanger van belang kunnen zijn. Denk hierbij aan:
 - eventuele controlerapporten en recente jaarstukken
 - een overzicht van de gestelde zekerheden voor de betaling van de belasting- of douaneschuld met een kopie van de daarbij behorende aktes

De ontvanger stuurt het verzoek aan:

Ministerie van Financiën
Team Particulieren
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

30.4. Vonnis rechtbank toepassen lijfswang

De rechtbank (sector civiel) verleent bij vonnis toestemming om lijfswang te mogen toepassen. De procedure bij de rechtbank wordt niet eerder gestart dan nadat de ontvanger toestemming heeft gekregen van het ministerie. In de procedure voor de rechtbank moet de ontvanger zich laten vertegenwoordigen door de rijksadvocaat.

De rijksadvocaat maakt in overleg met de ontvanger het verzoekschrift voor de rechtbank. Dit verzoekschrift betreft de tenuitvoerlegging van het dwangbevel bij lijfswang.

Als de rechtbank heeft besloten dat lijfswang mag worden toegepast, is het sterk aan te raden om direct met een huis van bewaring te overleggen over het voornemen om tot de tenuitvoerlegging van lijfswang over te gaan. Bij onvoldoende beschikbare ruimte in de buurt moet de belastingdeurwaarder (bij de uitvoering van het vonnis) uitwijken naar een ander huis van bewaring. De belastingdeurwaarder is belast met uitvoering van lijfswang.

30.5. Uitvoering lijfswang

Als de rechtbank met een vonnis de lijfswang heeft toegestaan, is dit vonnis de basis op grond waarvan lijfswang tegen de belastingschuldige kan worden uitgevoerd. De belastingdeurwaarder is belast met de uitvoering van lijfswang.

Verblijfskosten

De ontvanger hoeft geen voorschot te betalen voor de eerste 30 dagen van de gijzeling (Leidraad Invordering 2008, artikel 20.3). Ook hoeft hij voor de gehele periode dat lijfswang wordt toegepast geen verblijfskosten te betalen. Dit is geregeld in artikel 2a, lid 3 van het Besluit tarieven burgerlijke zaken. In het Besluit tarieven burgerlijke zaken regelt de minister van Justitie in welke bijzondere gevallen gehele of gedeeltelijke vrijstelling wordt verleend van vergoeding van de kosten van onderhoud van de schuldenaar door de schuldeiser.

Rechten gegijzelde

In de periode dat lijfswang wordt toegepast, heeft de gegijzelde de gelegenheid alsnog mee te werken aan het voldoen van de belastingschuld. Het is daarom aan te raden de gegijzelde daar op te wijzen op het moment dat de gijzeling begint. De ontvanger stuurt de gegijzelde een brief waarin in ieder geval wordt vermeld:

- dat de gegijzelde
- waar de gegijzelde de ontvanger kan bereiken

30.6. Einde lijfswang

Er zijn verschillende momenten te benoemen wanneer een lijfswang stopt.

Gegijzelde vrijlaten

Als de gegijzelde voldoende informatie en waarborgen geeft om tot inning van de belastingschuld over te gaan, kan de gegijzelde worden vrijgelaten. De ontvanger stuurt dan een brief naar de directeur van het huis van bewaring waarin hij verzoekt de gegijzelde vrij te laten. Hieraan zijn geen formaliteiten verbonden.

Ontslag uit lijfswang

Artikel 600 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft de situaties aan waarin een schuldenaar uit de gijzeling wordt ontslagen. Het kan gaan om de volgende situaties:

1. De gegijzelde dient een verzoek om ontslag in omdat zijn gezondheid door de lijfswang zodanig verslechtert dat zijn leven daardoor wordt bedreigd. Op basis van het oordeel van een medisch deskundige neemt de ontvanger een beslissing of de gegijzelde ontslagen kan worden uit zijn lijfswang.
2. De gegijzelde bereikt de leeftijd van 70 jaar. De ontvanger moet de gegijzelde ontslaan uit zijn lijfswang.

3. De gegijzelde heeft na 1 jaar geen opheldering verschaft over de mogelijkheden om de belastingschuld te voldoen. De ontvanger moet de gegijzelde ontslaan uit zijn lijfswang.
4. De gegijzelde wordt in staat van faillissement gesteld en het vonnis is in kracht van gewijsde gegaan. De lijfswang eindigt van rechtswege door de uitspraak. De periode tussen de uitspraak van het faillissement en het in kracht van gewijsde gaan kan benut worden om de curator te bewegen de gijzeling over te nemen.
5. In het kader van de Wet schuldsanering natuurlijke personen is de vaststelling van het saneringsplan in kracht van gewijsde gegaan. De ontvanger moet de gegijzelde ontslaan uit zijn lijfswang.
6. In het kader van de Wet schuldsanering natuurlijke personen is de definitieve toepassing van de schuldsaneringsregeling uitgesproken. De lijfswang eindigt van rechtswege door de uitspraak.

Als er gedurende de periode van de gijzeling een conflict tussen de ontvanger en de gegijzelde ontstaat over zijn verzoek om van zijn lijfswang te worden ontslagen, beslist de voorzieningenrechter daarover in kort geding.

31. Lijfswang toepassen BDW

Als de ontvanger een vonnis van de rechtbank heeft gekregen op grond waarvan hij tot lijfswang (gijzeling) kan overgaan, schakelt hij de belastingdeurwaarder in. Deze is belast met de uitvoering van het vonnis.

Voordat de belastingdeurwaarder het verlot daadwerkelijk ten uitvoer legt, zal hij eerst enkele voorbereidingen treffen. Daarna voert hij het vonnis uit. Op het moment dat de gijzeling begint, wijst de belastingdeurwaarder de belastingschuldige op zijn rechten. Bij de ontslagprocedure heeft de belastingdeurwaarder geen taak.

31.1. Voorbereiden bij lijfswang

Nadat de belastingdeurwaarder van de ontvanger opdracht heeft gekregen een vonnis tot toepassing van lijfswang uit te voeren, neemt hij contact op met het dichtstbijzijnde huis van bewaring. Bij onvoldoende beschikbare ruimte wijkt de belastingdeurwaarder uit naar een ander huis van bewaring.

Voor de aanhouding van de belastingschuldige en zijn transport naar het huis van bewaring vraagt de belastingdeurwaarder het politiekorps binnen de regio om assistentie.

31.2. Uitvoeren vonnis

Als dat bepaald is in het vonnis, legt de belastingdeurwaarder het vonnis zoveel mogelijk dadelijk ten uitvoer. Als dat niet bepaald is in het vonnis, moet het vonnis minimaal 1 dag voor de tenuitvoerlegging aan de belastingschuldige worden betekend.

Bij de tenuitvoerlegging gaat de belastingdeurwaarder te werk volgens de volgende stappen:

1. Hij maakt het vonnis bekend.
2. Hij houdt de belastingschuldige aan en maakt een proces-verbaal op.
3. Hij draagt de belastingschuldige over aan het huis van bewaring.
4. Hij geeft kopieën van de stukken af aan de gegijzelde.

31.2.1. Bekendmaken vonnis

De belastingdeurwaarder maakt het vonnis bekend aan de belastingschuldige en wijst hem op zijn verplichting om de openstaande belastingschuld te betalen. Als dat in het vonnis is bepaald, mag de gijzeling onmiddellijk aanvangen.

De belastingdeurwaarder maakt een akte op waarin hij vermeldt dat hij het vonnis aan de belastingschuldige heeft bekendgemaakt.

31.2.2. Aanhouden en proces-verbaal opmaken

Nadat hij het vonnis aan hem heeft bekendgemaakt, houdt de belastingdeurwaarder de belastingschuldige aan (met hulp van de politie). De belastingdeurwaarder maakt van deze gijzeling een proces-verbaal op.

De belastingdeurwaarder mag op ieder uur en op iedere dag (dus ook op zondag) overgaan tot aanhouding van de belastingschuldige. De tijden die gelden voor het doen van exploten gelden niet bij lijfswang. Aanhouding van een belastingschuldige mag echter niet plaatsvinden op momenten en plaatsen die ongepast zijn, zoals tijdens een begrafenis of kerkdienst.

31.2.3. Overdragen aan Huis van Bewaring

Nadat de belastingschuldige is aangehouden, draagt de belastingdeurwaarder hem over aan een huis van bewaring. Voor het verblijf daar hoeft de belastingdeurwaarder geen voorschot in de kosten te betalen. De belastingdeurwaarder maakt van de ingijzelingstelling en insluiting een akte op. Hij is verplicht op dit formulier de volgende gegevens te vermelden:

- een verwijzing naar het vonnis waarin de tenuitvoerlegging bij lijfswang is toegestaan
- de datum van de betekening van dit vonnis
- de datum van de insluiting
- het adres van het huis van bewaring waar de insluiting plaatsvindt
- naam, voornamen en woonplaats van de ontvanger die om de gijzeling heeft verzocht
- de woonplaats die de ontvanger heeft gekozen in de gemeente waarin de belastingschuldige is ingesloten
- naam, voornamen en kantooradres van de belastingdeurwaarder
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- plaats en tijdstip van de ingijzelingstelling
- naam en woonplaats van eventuele getuigen
- de vermelding dat de belastingschuldige een afschrift van de akte heeft ontvangen

31.2.4. Afgeven kopieën aan belastingschuldige

De belastingdeurwaarder geeft de gegijzelde een kopie van het proces-verbaal en de akte van ingijzelingstelling en insluiting. In tegenstelling tot andere schuldeisers hoeft de ontvanger geen voorschot te betalen voor de eerste 30 dagen van de gijzeling - hij hoeft zelfs helemaal geen verblijfkosten te betalen voor de periode van gijzeling voor lijfswang.

31.3. Op rechten wijzen

Gedurende de periode dat op de belastingschuldige lijfswang wordt toegepast, heeft hij gelegenheid alsnog mee te werken aan het voldoen van de belastingschuld. De belastingdeurwaarder wijst de gegijzelde hierop wanneer de gijzeling begint.

31.4. Ontslaan gegijzelde

Artikel 600 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft de situaties aan waarin een belastingschuldige uit de gijzeling wordt ontslagen. Anders dan bij de aanvang van de lijfswang, heeft de belastingdeurwaarder bij de ontslagprocedure verder geen taak.

32. Aansprakelijkheidsbepalingen formeel

Een belastingschuldige is verplicht zijn belastingschulden te betalen. Doet hij dit niet, dan kan de ontvanger in een aantal gevallen derden aansprakelijk stellen voor de betaling van de belastingschuld.

Aansprakelijkstelling van een derde vindt plaats bij een beschikking aansprakelijkstelling.

Als de aansprakelijkgestelde geen bezwaar heeft ingediend tegen de beschikking aansprakelijkstelling en ook het bedrag van de aansprakelijkstelling niet heeft betaald, dan kan de ontvanger het bedrag gaan invorderen. Bij het invorderen van de aansprakelijkstelling zijn echter niet alle invorderingsmaatregelen van de Invorderingswet 1990 van toepassing.

Aan een derde die door de ontvanger aansprakelijk is gesteld en het betaalde bedrag niet kan verhalen op de belastingschuldige zelf, staan bijzondere verhaalsregelingen voor aansprakelijken ter beschikking.

32.1. Aansprakelijkstelling derden

Het aansprakelijk stellen van derden is aan regels gebonden die zijn neergelegd in artikel 32 en 49 van de Invorderingswet 1990. Allereerst moet de ontvanger weten wanneer hij een derde aansprakelijk mag stellen.

Als hij meerdere personen aansprakelijk stelt, is het belangrijk te weten of er sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid.

De ontvanger kan niet alleen op grond van de Invorderingswet 1990 een derde aansprakelijk stellen, ook in andere wetten zijn aansprakelijkheidsbepalingen opgenomen die de ontvanger kan gebruiken (zogenoemde niet-fiscale aansprakelijkheden). In beginsel hoeft de ontvanger zich niet aan een volgorde van aansprakelijk stellen te houden. Hij kan dus zelf bepalen wie hij op grond van welke wettelijke bepaling aansprakelijk stelt. De ontvanger hoeft zelfs niet alle aansprakelijken aansprakelijk te stellen; dit speelt bijvoorbeeld bij de aansprakelijkstelling van bestuurders.

De formele aansprakelijkheidsbepalingen zijn ook van toepassing bij de aansprakelijkstelling van vennoten voor de aansprakelijkheidsschuld van een vennootschap onder firma.

De ontvanger moet er wel op bedacht zijn dat de formele aansprakelijkheidsbepalingen niet van toepassing zijn op erfgenamen en andere rechtsopvolgers onder algemene titel. Erfgenamen en rechtsopvolgers onder algemene titel zijn namelijk niet aan te merken als derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander.

In de Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2 en artikel 49, lid 1 zijn regels gegeven als de ontvanger de aansprakelijke ook aansprakelijk wil stellen voor de rente en kosten of voor de bestuurlijke boete.

32.1.1. Wanneer vindt aansprakelijkstelling plaats?

Een derde kan pas aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander, als die ander in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. Dat wil zeggen dat hij zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke betalingstermijn van de Invorderingswet 1990, artikel 9 heeft betaald. In beginsel zal de ontvanger niet onmiddellijk na het verstrijken van deze termijn tot aansprakelijkstelling overgaan, maar zal hij eerst proberen de belastingschuld bij de belastingschuldige zelf in te vorderen (Leidraad Invordering 2008, artikel 49.6).

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige een betalingsregeling met de ontvanger heeft getroffen om zijn schuld in termijnen af te betalen. In deze gevallen zal worden afgewacht of de schuld nog binnen een redelijke termijn wordt voldaan. Als de ontvanger echter merkt dat de belastingschuldige geen of te weinig verhaalsmogelijkheden biedt om de gehele belastingschuld te kunnen innen, zal de ontvanger meestal tegelijk met de invordering bij de belastingschuldige een derde aansprakelijk stellen. Zolang aan de belastingschuldige uitstel van betaling is verleend, is hij niet in gebreke met de betaling van zijn belastingschuld. Als de ontvanger dan een derde aansprakelijk wil stellen, moet hij eerst de uitstelregeling intrekken.

32.1.2. Hoofdelijke aansprakelijkheid

De ontvanger kan in een aantal gevallen derden aansprakelijk stellen voor de belastingschulden van de belastingschuldige. In de meeste van deze gevallen is er sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid. Als een of meer derden hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld, kunnen zij ieder voor het volle bedrag worden aangesproken. Uiteraard kan nooit meer dan één keer de belastingschuld waarvoor men aansprakelijk is, worden gevorderd. Als één van de aansprakelijkgestelden de volledige schuld betaalt, dan zijn de andere aansprakelijkgestelden daardoor gekweten. Degene die heeft betaald, bijvoorbeeld één van de bestuurders van een besloten vennootschap, kan vervolgens wel verhaal zoeken op de andere hoofdelijk aansprakelijken/mede-schuldenaren.

32.1.3. Niet-fiscale aansprakelijkheid

In de Invorderingswet 1990 is een aantal bepalingen opgenomen waarin de aansprakelijkheid van derden voor de belastingschuld van een ander wordt geregeld, zoals de aansprakelijkheid van inleners, aannemers, bestuurders en erfgenamen. Naast deze fiscale aansprakelijkheidsbepalingen kan de ontvanger bij de invordering ook gebruikmaken van aansprakelijkheidsregels uit andere wetten, zoals:

- de aansprakelijkheid van echtgenoten na ontbinding van de gemeenschap van goederen die is geregeld in het Burgerlijk Wetboek, artikel 1:102
- de aansprakelijkheid van firmanten van een vennootschap onder firma uit het Wetboek van Koophandel, artikel 18

Als de ontvanger besluit een beroep te doen op een aansprakelijkheidsbepaling buiten de Invorderingswet 1990, dan moet hij

ook voor die aansprakelijkstelling gebruikmaken van de formele aansprakelijkheidsbepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 1.

32.1.4. Volgorde aansprakelijk stellen

Als de ontvanger in een bepaalde situatie zowel van een fiscaalrechtelijke als van een civielrechtelijke aansprakelijkheid gebruik kan maken, hoeft hij in beginsel geen bepaalde volgorde in acht te nemen (Leidraad Invordering 2008, artikel 49.7). De ontvanger kan dus zelf bepalen wie hij op grond van welke wettelijke bepaling aansprakelijk stelt om een belastingschuld te kunnen invorderen. Dit geldt uiteraard niet in de gevallen waarvoor in de Invorderingswet 1990 of de Leidraad Invordering 2008 anders is bepaald.

Bij de belangenafweging die aan de aansprakelijkstelling voorafgaat, geeft de ontvanger voorrang aan de toepassing van aansprakelijkheidsbepalingen die de aansprakelijke in de gelegenheid stellen zich te disculperen. Dat wil zeggen dat de aansprakelijkgestelde mag bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de belastingschuld niet is voldaan. Om die reden zal de ontvanger bijvoorbeeld bij een aansprakelijkstelling van vennoten de voorkeur geven aan een aansprakelijkstelling op grond van de Invorderingswet 1990 in plaats van het Wetboek van Koophandel. In de Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 4 is namelijk een disculpatiebepaling voor de aansprakelijkgestelde opgenomen die in het Wetboek van Koophandel, artikel 18 ontbreekt.

32.1.5. Aansprakelijkstelling bestuurders

Als voor de belastingschulden van een rechtspersoon meerdere bestuurders aansprakelijk kunnen worden gesteld, kan de ontvanger besluiten niet alle bestuurders aansprakelijk te stellen. In de aansprakelijkstellingen van de bestuurders die de ontvanger wel aansprakelijk stelt, motiveert de ontvanger waarom hij afziet van de aansprakelijkstelling van de andere bestuurders. Zo'n motivering geeft hij ook als hij afziet van aansprakelijkstelling van één van de volledig aansprakelijke vennoten van een maatschap of vennootschap, als de aansprakelijkheid de schulden van de maatschap of vennootschap betreft.

32.1.6. Aansprakelijkstelling vennoten

Als een vennootschap onder firma voor belastingschulden van een derde aansprakelijk wordt gesteld, kan er aanleiding zijn om tegelijkertijd de vennoten persoonlijk aansprakelijk te stellen voor deze aansprakelijkheidsschulden van de vennootschap onder firma. Hiervoor gelden ook de formele aansprakelijkheidsbepalingen.

32.1.7. Aansprakelijkheidsbepalingen erfgenamen/andere rechtsopvolgers

De formele aansprakelijkheidsbepalingen zijn niet van toepassing als een erfgenaam die een nalatenschap heeft aanvaard, door de ontvanger wordt aangesproken voor openstaande belastingschulden van de erflater. Dit geldt ook voor de toepassing van de Invorderingswet 1990, artikel 48. De erfgenaam volgt de erflater namelijk van rechtswege en onder algemene titel op in diens rechten en verplichtingen en is dus niet aan te merken als een derde die aansprakelijk wordt gesteld voor de belastingschuld van een ander.

Dit geldt ook voor andere rechtsopvolgers onder algemene titel. Ook op hen zijn de formele aansprakelijkheidsbepalingen niet van toepassing.

32.1.8. Aansprakelijkheid voor rente en kosten

Wanneer een derde aansprakelijk is voor de belastingschuld van een ander, is die derde niet zonder meer ook aansprakelijk voor de invorderingsrente en vervolgingskosten die verschuldigd zijn op de belastingaanslag. In de Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2 is bepaald dat de derde alleen aansprakelijk is voor de invorderingsrente en/of vervolgingskosten, als het beloop van de invorderingsrente en/of vervolgingskosten aan hem is te wijten. De bewijslast rust daarbij op de ontvanger.

Als het belopen van de invorderingsrente en/of vervolgingskosten aan de aansprakelijkgestelde is te wijten, moet aansprakelijkstelling plaatsvinden op dezelfde wijze als aansprakelijkstelling voor de belastingaanslag. De eventuele aansprakelijkstelling voor de invorderingsrente en/of vervolgingskosten kan in dezelfde beschikking worden gevat als de aansprakelijkstelling voor de belastingaanslag zelf.

32.1.9. Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete

Een derde kan ook aansprakelijk worden gesteld voor een bestuurlijke boete als het belopen van die boete (mede) aan de aansprakelijkgestelde kan worden verweten (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). Hierbij kan worden gedacht aan een bestuurlijke boete in verband met een naheffingsaanslag omzetbelasting die het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur van de aansprakelijkgestelden, waardoor aanvankelijk onterecht geen of te weinig omzetbelasting is geheven. Verder kan worden gedacht aan de situatie waarin een firmant met opzet de door de vennootschap onder firma verschuldigde belasting niet heeft betaald.

Bij de aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete is de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hoofdstuk VIIIA, afdeling 2 van overeenkomstige toepassing. Dit houdt in dat de ontvanger bij het aansprakelijk stellen van een derde voor een bestuurlijke boete de voorschriften inzake het opleggen van een bestuurlijke boete moet toepassen.

Een van die voorschriften bepaalt dat een bestuurlijke boete wordt opgelegd bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete moet dan ook plaatsvinden bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Omdat de beschikking aansprakelijkstelling op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 1 een voor bezwaar vatbare beschikking is, hoeft de aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete niet bij een afzonderlijke beschikking plaats te vinden. De ontvanger kan de aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete in dezelfde beschikking opnemen waarbij hij de derde aansprakelijk stelt voor de belastingschuld. Als de derde ook aansprakelijk wordt gesteld voor de bestuurlijke boete, moeten de gronden hiervoor zijn vermeld in de beschikking.

Als de ontvanger de derde aansprakelijk wil stellen voor een vergrijpboete, moet de ontvanger de aansprakelijke op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 67 k van dit voornemen op de hoogte stellen. In deze kennisgeving moeten de gronden worden vermeld waarop het voornemen berust. De ontvanger stelt de derde in de gelegenheid binnen

een door hem te stellen termijn de in die kennisgeving vermelde gronden gemotiveerd te betwisten.

De ontvanger stelt de aansprakelijke op diens verzoek in de gelegenheid inzage te nemen in, of kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels te maken van informatie over de gronden waarop de aansprakelijkheid voor de bestuurlijke boete berust.

32.2. Beschikking aansprakelijkstelling

De ontvanger moet bij de bekendmaking van de beschikking aansprakelijkstelling enkele formele vereisten in acht nemen, anders loopt hij het risico dat de aansprakelijkstelling niet rechtsgeldig is. De beschikking aansprakelijkstelling is een voor bezwaar vatbare beschikking. Dat houdt onder meer in dat de rechtsmiddelen bezwaar en beroep voor de aansprakelijkgestelde openstaan en hij bij de ontvanger een bezwaarschrift tegen de beschikking aansprakelijkstelling kan indienen.

In de bezwaarfase kan de ontvanger (gedeeltelijk) tegemoetkomen aan het door de aansprakelijkgestelde ingediende bezwaarschrift. De ontvanger vermindert dan de aansprakelijkstelling.

Als de aansprakelijkgestelde het niet eens is met de uitspraak op bezwaar, dan kan hij in beroep bij de rechtbank en eventueel nog in hoger beroep en beroep in cassatie. Net als een beroepschrift tegen een belastingaanslag wordt een beroepschrift inzake aansprakelijkstelling niet ook aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling. Na uitspraak in hoger beroep door het gerechtshof beoordeelt de ontvanger of hij zich kan vinden in de uitspraak. Als dit niet het geval is, doet hij een cassatievoorstel inzake de aansprakelijkstelling aan het Ministerie.

In de bezwaar- en beroepsprocedure verstrekt de ontvanger informatie aan de aansprakelijkgestelden, zodat zij zich op een deugdelijke wijze kunnen verweren.

32.2.1. Bekendmaken beschikking aansprakelijkstelling

Een derde die aansprakelijk wordt gesteld ontvangt een voor bezwaar vatbare beschikking. De ontvanger maakt de beschikking aan de aansprakelijkgestelde bekend door toezending als aangetekend stuk. In de beschikking moet onder andere zijn opgenomen:

- naam en adres van de belastingschuldige voor wie belastingschuldaansprakelijkstelling plaatsvindt
- het bedrag van de aansprakelijkheid
- de termijn waarbinnen het bedrag van de aansprakelijkheid moet worden betaald (2 maanden na de dagtekening van de beschikking, zie Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1)
- de motivering van de aansprakelijkstelling
- de datum met ingang waarvan ook aansprakelijkheid voor de invorderingsrente bestaat, alsook de motivering hiervan

- (eventueel) de aansprakelijkstelling voor de heffingsrente en vervolgingskosten, alsook de motivering hiervan
- (eventueel) de aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete, alsook de motivering hiervan (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 1 en 2).

32.2.2. Vatbaarheid voor bezwaar beschikking aansprakelijkstelling

De beschikking waarbij een derde aansprakelijk wordt gesteld is een voor bezwaar vatbare beschikking. Op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 3 staan tegen de beschikking aansprakelijkstelling dezelfde rechtsmiddelen open (bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie) als opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hoofdstuk V, tegen de door de inspecteur vastgestelde belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen.

Hierdoor zijn ook de Algemene wet bestuursrecht (afdeling 3.7, artikel 3:46-3:50) en het Besluit fiscaal bestuursrecht van toepassing op de beschikking aansprakelijkstelling en de motivering daarvan. In de beschikking moeten dan ook de gronden en bepalingen waarop de aansprakelijkheid berust worden vermeld. Bijvoorbeeld: U bent aansprakelijk op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger motiveert zijn beschikking nader als de aansprakelijkheidsbepaling waarop hij zich beroept een bepaalde bewijslast op hem legt. Bijvoorbeeld: U bent aansprakelijk op grond van kennelijk onbehoorlijk bestuur, omdat... Zo kan de aansprakelijkgestelde op zijn beurt een eventueel bezwaar tegen de aansprakelijkstelling motiveren.

32.2.3. Bezwaarschrift beschikking aansprakelijkstelling

De aansprakelijkgestelde kan tegen de beschikking aansprakelijkstelling een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift kan zowel tegen de aansprakelijkstelling zelf, als tegen de hoogte van de aansprakelijkstelling zijn gericht. Voor een uitleg over de bezwaar- en beroepsprocedure wordt verwezen naar het hoofdstuk Bezwaar en beroep.

Als het bezwaarschrift (mede) is gericht tegen de hoogte van de belastingaanslag(en) die aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggen, neemt de ontvanger contact op met de inspecteur met de vraag of die aanslag(en) tot het juiste bedrag zijn vastgesteld.

32.2.4. Vermindering aansprakelijkstelling na bezwaar

Een vermindering van het bedrag van de beschikking aansprakelijkstelling naar aanleiding van een bezwaarschrift tegen die aansprakelijkstelling, leidt niet tot vermindering van de onderliggende belastingaanslag(en). De ontvanger is uitsluitend bevoegd tot vermindering van het bedrag van de aansprakelijkstelling. De bevoegdheid tot het verminderen van de desbetreffende belastingaanslag(en) komt uitsluitend toe aan de inspecteur.

32.2.5. Uitstel van betaling en beroep en aansprakelijkstelling

Een beroepschrift tegen de beschikking aansprakelijkstelling wordt, net als een beroepschrift tegen een belastingaanslag, niet ook aangemerkt als een

verzoek om uitstel van betaling (Leidraad Invordering 2008, artikel 25.2.2). De aansprakelijkgestelde moet desgewenst een afzonderlijk verzoek om uitstel van betaling indienen.

32.2.6. Cassatievoorstel aansprakelijkstelling

Zo spoedig mogelijk nadat de ontvanger van het gerechtshof de uitspraak heeft ontvangen op een beroepsschrift in hoger beroep, beoordeelt hij of hij zich met die uitspraak kan verenigen. Zo niet, dan doet de ontvanger een cassatievoorstel aan het team Cassatie van het directoraat-generaal Belastingdienst. De beoordeling of beroep in cassatie moet worden ingesteld, en de inzending van het voorstel, vindt plaats met inachtneming van het Besluit beroep in belastingzaken 2005, §19. Bij het cassatievoorstel moet het procesdossier worden gevoegd.

32.2.7. Informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden

Op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 5 moet de ontvanger de aansprakelijkgestelde desgevraagd op de hoogte stellen van de gegevens over de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld. Tot die gegevens behoren in elk geval de op de zaak betrekking hebbende stukken als bedoeld in de Algemene wet bestuursrecht, artikelen 7:4 en 8:42. Hieronder worden alle stukken verstaan die bij het nemen van het besluit een rol hebben gespeeld. Daarnaast moeten desgevraagd ook andere gegevens worden verstrekt, mits die redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht voor het maken van bezwaar of het instellen van beroep.

De gegevens worden verstrekt na een daartoe strekkend verzoek van de aansprakelijkgestelde, vooruitlopend op het indienen van een bezwaarschrift of op het instellen van beroep.

Hoewel de Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 5 ziet op de gegevens over de belasting, is goedgekeurd dat de gegevensverstrekking zich daartoe niet beperkt, maar mede betrekking heeft op (alle) andere aspecten van de aansprakelijkheidsbeslissing. Voorwaarde daarvoor is dat de gegevens redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht voor het maken van bezwaar tegen de aansprakelijkheidsbeschikking, of voor het vervolgens instellen van beroep tegen de daarop volgende beslissingen.

32.3. Invorderen aansprakelijkstelling

Bij het invorderen van een aansprakelijkheidsschuld kan de ontvanger niet alle invorderingsmaatregelen toepassen die hem ter beschikking staan bij het invorderen van een belastingschuld. De versnelde invorderingsprocedure is bijvoorbeeld niet van toepassing op een aansprakelijkstelling. Daarvoor in de plaats kan de ontvanger eventueel conservatoir beslag leggen bij een aansprakelijkstelling. In de Invorderingswet 1990, artikel 52 is aangegeven welke andere invorderingsmogelijkheden de ontvanger bij een aansprakelijkheidsschuld heeft.

Inzake verhaalsrechten, verrekening, verjaring, uitstel van betaling en ontslag van betalingsverplichting bij een aansprakelijkstelling zijn aparte bepalingen in de Invorderingswet 1990 opgenomen, of ontbreken die juist.

Als een teruggaaf wordt verleend op een aanslag die door een aansprakelijkgestelde is betaald, zal de ontvanger deze belastingteruggaaf aan de aansprakelijkgestelde uitbetalen.

32.3.1. Conservatoir beslag bij aansprakelijkstelling

De ontvanger kan geen gebruik maken van de versnelde invorderingsprocedure als hij vreest dat degene die hij aansprakelijk heeft gesteld, of die hij op korte termijn aansprakelijk wil stellen, zijn zaken zal verduisteren (Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1). Deze procedure kan namelijk alleen worden toegepast op een belastingschuldige (en dus niet op de aansprakelijkgestelde) van wie wordt gevreesd dat hij zijn zaken zal verduisteren. Wel kan de ontvanger aan de voorzieningenrechter toestemming (verlof) vragen om op de zaken van de aansprakelijke conservatoir beslag te leggen.

In tegenstelling tot andere crediteuren hoeft de ontvanger bij conservatoir beslag geen eis in de hoofdzaak in te stellen (Invorderingswet 1990, artikel 51, lid 1). Het vereiste van het rechterlijke verlof moet voldoende waarborgen dat de ontvanger niet lichtvaardig tot conservatoir beslag overgaat.

Het conservatoir beslag vervalt van rechtswege als de aansprakelijkgestelde bezwaar heeft gemaakt tegen de beschikking aansprakelijkstelling en de ontvanger niet binnen 4 maanden na de dagtekening van de beschikking uitspraak heeft gedaan op dit bezwaarschrift.

Ook vervalt het conservatoir beslag als de ontvanger niet binnen 3 maanden na het leggen van het beslag aansprakelijk kan stellen. In dat geval moet hij verzoeken om verlenging van het conservatoir beslag bij de voorzieningenrechter. De ontvanger moet dit verzoek op tijd doen om, bij afwijzing door de voorzieningenrechter, alsnog binnen de driemaands-termijn aansprakelijk te kunnen stellen.

Als op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 51 conservatoir beslag is gelegd onder een derde en de ontvanger heft dit beslag op of dit beslag vervalt van rechtswege, dan stelt de ontvanger de derde hierover zo spoedig mogelijk schriftelijk in kennis.

Het conservatoir beslag gaat over in een executoriaal beslag, zodra de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen en deze voor tenuitvoerlegging vatbaar is. Als de aansprakelijkheid niet wordt betwist en er niet tijdig wordt betaald, kan de ontvanger een executoriale titel verkrijgen door een dwangbevel uit te vaardigen tegen de aansprakelijkgestelde.

32.3.2. Invorderingsmogelijkheden bij aansprakelijkheid

De aansprakelijkgestelde heeft een betalingstermijn van 2 maanden na dagtekening van de beschikking (Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1). Als hij binnen deze termijn niet betaald en niet (of te laat) een bezwaarschrift tegen de beschikking indient, is het in de beschikking vermelde bedrag invorderbaar. De invordering vangt aan met de verzending van een aanmaning en wordt zo nodig voortgezet met een ten laste van de aansprakelijkgestelde uitgevaardigd dwangbevel.

De ontvanger kan het bedrag van de aansprakelijkheidsschuld niet invorderen met alle middelen die hem ter beschikking staan bij de invordering van een belastingschuld. De relevante artikelen staan genoemd in artikel 52, lid 1 van de Invorderingswet 1990:

- de Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de aansprakelijkstelling (Invorderingswet 1990, artikel 9, lid 10)
- aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 11)
- dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 12)
- betekening dwangbevel (per post) (Invorderingswet 1990, artikel 13)
tenuitvoerlegging dwangbevel met toepassing van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (het leggen van beslagen!) (Invorderingswet 1990, artikel 14)
- het doen van een vordering (Invorderingswet 1990, artikel 19)

De Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 2 bepaalt dat een aansprakelijkgestelde tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in verzet kan komen op overeenkomstige wijze als een belastingschuldige op de voet van de Invorderingswet 1990, artikel 17. Het verzet van de aansprakelijkgestelde mag niet uitsluitend zijn gebaseerd op:

- de stelling dat de beschikking aansprakelijkstelling of aanmaning niet is ontvangen
- de stelling dat de belasting waarvoor aansprakelijk is gesteld onterecht of tot een te hoog bedrag is vastgesteld
- feiten en omstandigheden die aan de orde zijn gesteld of hadden kunnen worden gesteld bij het maken van bezwaar tegen de beschikking aansprakelijkstelling, bij het instellen van beroep tegen een uitspraak op het bezwaar, bij het instellen van hoger beroep of bij het instellen van beroep in cassatie

32.3.3. Verhaalsrechten, verrekening, uitstel en ontslag bij aansprakelijkstelling

De ontvanger kan zich op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 53, lid 1 ook voor de door hem te innen aansprakelijkheidsschulden bij voorrang verhalen op alle goederen van de aansprakelijkgestelde (Invorderingswet 1990, artikel 21) en het bodemrecht toepassen (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3). In de Invorderingswet 1990, artikel 53, lid 1 is ook bepaald dat de verrekeningsregels van de Invorderingswet 1990, artikel 24, met uitzondering van lid 3, overeenkomstige toepassing vinden op een aansprakelijkgestelde. Hierdoor kan de ontvanger een openstaande aansprakelijkheidsschuld verrekenen met een aan de aansprakelijkgestelde uit te betalen bedrag.

De aansprakelijkgestelde kan voor een aansprakelijkheidsschuld een verzoek om uitstel van betaling in verband met Uitstel bij betalingsprobleem indienen. Op dit verzoek zijn de bepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 25 van overeenkomstige toepassing.

In de Invorderingswet 1990, artikel 53, lid 3 is een regeling voor de aansprakelijkgestelde opgenomen die grote overeenkomst vertoont met het kwijtscheldingsbeleid bij de belastingschuldige. Rechtstreekse toepassing van kwijtschelding zou ertoe leiden dat de oorspronkelijke belastingschuld teniet gaat. Hierdoor zou de invordering ten laste van andere aansprakelijken of de belastingschuldige zelf niet meer mogelijk zijn. In deze situatie kan de aansprakelijkgestelde wel geheel of gedeeltelijk door de ontvanger van zijn betalingsverplichting worden ontslagen, waarna de ontvanger zo mogelijk bij een andere aansprakelijke verhaal kan halen. De regels in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, Hoofdstuk II en in de Leidraad Invordering, artikel 26 over de kwijtschelding van belastingschulden gelden ook voor de aansprakelijkgestelde die verzoekt om ontslag van zijn betalingsverplichting.

Een aansprakelijkheidsschuld heeft geen eigen verjaringsregels. Dit heeft tot gevolg dat het recht om een aansprakelijkheidsschuld in te vorderen tegelijkertijd verjaart met de onderhavige belastingschuld. Om te voorkomen dat het recht tot dwanginvordering en verrekening van de aansprakelijkheidsschuld verjaart, moet de ontvanger aan de belastingschuldige een dwangbevel betekenen voor de belastingschulden waarvoor een derde aansprakelijk is gesteld.

32.3.4. Belastingteruggaaf aansprakelijkgestelden

In een aantal gevallen zal het voorkomen dat de aanslag waarvoor een derde aansprakelijk is gesteld en die door hem geheel of gedeeltelijk is betaald, later wordt verminderd of vernietigd. Er is dan een uit te betalen bedrag beschikbaar. Dit bedrag zal door de ontvanger worden uitbetaald aan de aansprakelijkgestelde (Invorderingswet 1990, artikel 54, lid 1) tot ten hoogste het bedrag dat deze op de aanslag heeft betaald.

De ontvanger doet aan de belastingschuldige mededeling van zijn voornemen tot betaling aan de aansprakelijkgestelde (Invorderingswet 1990, artikel 54, lid 3). Die mededeling is ook vereist als een belastingaanslag die geheel of gedeeltelijk is voldaan door de aansprakelijkgestelde, door middel van een carry-back beschikking wordt verminderd. Ook als het bedrag van de vermindering niet wordt uitbetaald, maar wordt verrekend met een openstaande schuld van de aansprakelijkgestelde, doet de ontvanger hiervan mededeling aan de belastingschuldige.

Invorderingswet 1990, artikel 54 is niet van toepassing als er geen sprake is van een vermindering van de belastingaanslag, bijvoorbeeld bij middeling, teruggaaf als gevolg van achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen, of teruggaaf uit hoofde van een maand- of kwartaalaangifte omzetbelasting.

De ontvanger houdt de betaling van de teruggaaf gedurende 4 weken na dagtekening van de schriftelijke mededeling aan de belastingschuldige aan. In deze periode kan de belastingschuldige, als de aansprakelijkgestelde zich al voor de aansprakelijkheidsschuld op hem heeft verhaald, derdenbeslag leggen onder de ontvanger op het bedrag van de teruggaaf. In de procedure inzake derdenbeslag zal dan worden bepaald aan wie de ontvanger het bedrag van de teruggaaf moet betalen (Leidraad Invordering 2008, artikel 54.1).

32.4. Bijzondere verhaalsregelingen aansprakelijken

Als er meerdere hoofdelijke aansprakelijken zijn, kan de aansprakelijke die de aansprakelijkheidsschuld heeft voldaan en geen verhaal kan halen bij de belastingschuldige, verhaal halen bij andere hoofdelijke aansprakelijken.

Een gelijksoortige regeling is er voor het verhaal van aansprakelijkgestelden op hoofdelijk aansprakelijke bestuurders.

Bij het verhaal van een aansprakelijkgestelde op een mede-aansprakelijke of op de belastingschuldige, is de aansprakelijkgestelde gesubrogeerd in het voorrecht van het Rijk.

32.4.1. Verhaal op andere hoofdelijke aansprakelijken

Een aansprakelijkgestelde op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdelen a, b of c, artikel 34, 35, 35a, 35b, 36, 36a of 37, die heeft betaald maar zich niet kan verhalen op de belastingschuldige zelf, kan zich verhalen op de overige hoofdelijk aansprakelijken die op grond van hetzelfde artikel aansprakelijk zijn.

Het door hen op hun beurt niet op de belastingschuldige te verhalen bedrag moet door de hoofdelijk aansprakelijkgestelden samen worden gedragen. De hoofdregel is dat ieder een gelijk deel van de ingevorderde belasting voor zijn rekening neemt, met als maximum het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat op grond van de hiervoor genoemde artikelen. Bij de vaststelling van het bij te dragen bedrag wordt rekening gehouden met een eventuele beperking van de aansprakelijkheid door een vrijwarende storting op een g-rekening.

Bij ketenaansprakelijkheid is sprake van een iets andere regeling. Op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1, 2e volzin kan de aannemer die de belasting heeft voldaan op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 35, zich in de eerste plaats verhalen op de belastingschuldige onderaannemer. Als dit onmogelijk is en er meer aannemers hoofdelijk aansprakelijk zijn, kan verhaal op deze aannemers worden gezocht. Hun draagplicht is beperkt tot dat deel van het totaal uitgevoerde werk dat ieder van hen door een onderaannemer heeft laten uitvoeren. Als deze regel praktisch onuitvoerbaar blijkt, wordt het onderlinge verhaal geregeld volgens de hoofdregel, dus in gelijke delen.

Naast de aansprakelijkgestelde die aan de ontvanger heeft betaald en daardoor rechtstreeks een verhaalsrecht op de belastingschuldige heeft, kan ook de aansprakelijke die op grond van lid 1 heeft meebetaald, zich op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 5 op de belastingschuldige verhalen. Bepalend is dus niet of je door de ontvanger aansprakelijk bent gesteld, maar of je hebt betaald of bijgedragen aan de voldoening van de aansprakelijkheidsschuld.

De betrokken partijen kunnen een andere regeling overeenkomen, omdat de voorgeschreven bijdrage- en regresregeling van regelend recht is.

32.4.2. Verhaal op hoofdelijke aansprakelijke bestuurders

In de Invorderingswet 1990, artikel 56 is het verhaal geregeld voor het geval voor eenzelfde belastingschuld zowel inleners, aannemers, opdrachtgevers

of kopers van een toekomstige zaak in de confectiesector, of kopers van een bestaande zaak in de confectiesector, als bestuurders hoofdelijk aansprakelijk zijn. In dat geval is op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56 voor aansprakelijkgestelde inleners, aannemers, opdrachtgevers of kopers van een toekomstige zaak in de confectiesector, of kopers van een bestaande zaak in de confectiesector die hun aansprakelijkheidsschuld hebben betaald, verhaal mogelijk op de bestuurders van het inhoudingsplichtige lichaam.

De bestuurder die heeft betaald, heeft geen verhaal op voornoemden maar wel op zijn medebestuurders overeenkomstig de Invorderingswet 1990, artikel 55. Deze bestuurder wordt immers geacht de betaling op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56, lid 1 te hebben voldaan als aansprakelijkgestelde op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36, in welk geval de Invorderingswet 1990, artikel 55 van toepassing is voor het onderlinge verhaal.

Ook van de Invorderingswet 1990, artikel 56 kan worden afgeweken als partijen een andersoortige verhaals- of regresregeling wenselijk achten.

32.4.3. Gesubrogeerd in voorrecht Rijk

Elke derde die door de ontvanger aansprakelijk is gesteld voor de belastingschuld van een ander en die deze schuld heeft betaald, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of op een mede-aansprakelijke gesubrogeerd in het fiscale voorrecht. Dit geldt ook voor degene die niet rechtstreeks door de ontvanger aansprakelijk is gesteld, maar wel als mede-aansprakelijke in de belasting heeft bijgedragen.

Subrogatie (in-de-plaats-stelling) betekent dat de persoon van de schuldeiser wordt vervangen door een ander. Degene die in de plaats treedt van de oorspronkelijke schuldeiser krijgt dezelfde rechten die de eerste schuldeiser had ten opzichte van diens schuldenaar.

Alleen het fiscale voorrecht komt voor subrogatie in aanmerking. Andere rechten van de ontvanger, zoals het recht van parate executie of het doen van een vordering bij een derde, komen niet voor subrogatie in aanmerking.

Ook de bestuurder die op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56, lid 1 heeft betaald aan een inlener of (onder)aannemer, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of op de mede-aansprakelijke gesubrogeerd in het fiscale voorrecht.

33. Inlenersaansprakelijkheid

Van inlening is sprake als een uitlener arbeidskrachten die bij hem in dienstbetrekking werken ter beschikking stelt aan een derde, de inlener.

De arbeidskrachten werken onder leiding of toezicht van de inlener.

De inlener kan aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting wanneer de uitlener van de arbeidskrachten deze heffingen niet betaalt. (Invorderingswet 1990, artikel 34). Dit is inclusief de kosten en rente. Als de naheffingsaanslag is opgelegd met toepassing van het zogenoemde anoniementarief geldt ook daarvoor de aansprakelijkheid.

Naast de inlener kan ook de doorlener aansprakelijk worden gesteld. Dat geldt bovendien voor de gehele keten van aannemers die gebruik hebben gemaakt van ingeleend personeel (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 1, sub b).

Of sprake is van inlening van personeel dan wel van aanneming van werk is afhankelijk van een aantal voorwaarden.

De inlenersaansprakelijkheid is niet van toepassing als het niet betalen van de loonheffingen en omzetbelasting noch aan de uitlener noch aan de inlener valt te verwijten.

De inlener kan niet aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete.

De inlener en de doorlener kunnen hun risico aansprakelijk te worden gesteld, beperken. Bijvoorbeeld door een verklaring inzake betalingsgedrag van hun uitlener te vragen en te voldoen aan hun administratieve verplichtingen. De inlener kan de financiële gevolgen van een aansprakelijkstelling bovendien beperken door een deel van het factuurbedrag te storten op een geblokkeerde rekening, ook wel aangeduid als een 'g-rekening', of door een deel van het factuurbedrag rechtstreeks te storten bij de Belastingdienst.

33.1. Uitlener

De uitlener is degene die zijn werknemers tijdelijk aan een derde ter beschikking stelt om onder leiding of toezicht van die derde arbeid te verrichten. De uitgeleende werknemers blijven in dienst van de uitlener (bijvoorbeeld een uitzendbureau). Dit kan ook een buitenlandse uitlener zijn.

De uitlener moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zijn bedrijf maken van het uitlenen van personeel. Op deze regel is een uitzondering, namelijk het samenwerkingsverband in de bouw als uitlener.

Een bedrijf dat slechts incidenteel werknemers uitleent, is geen uitlener in de zin van artikel 34 van de Invorderingswet 1990.

33.1.1. Buitenlandse uitlener

Als een inlener arbeidskrachten inleent van een buitenlandse uitlener die in Nederland inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen of omzetbelasting, is de inlener daarvoor hoofdelijk aansprakelijk.

Een buitenlandse uitlener is in Nederland inhoudingsplichtig voor de loonheffingen en omzetbelasting als hij in Nederland een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger heeft.

33.2. Aansprakelijke

Bij één en dezelfde 'uitlening' kunnen meerdere personen aansprakelijk zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval als de uitlener arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een doorlener zoals bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, letter a en als die doorlener de arbeidskrachten vervolgens weer doorleent aan de volgende doorlener, die deze arbeidskrachten op zijn beurt doorleent aan degene bij wie zij ten slotte de werkzaamheden gaan verrichten: de inlener.

De beide doorleners en de inlener zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de door de uitlener verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting. De tweede doorlener en de inlener zijn bovendien hoofdelijk aansprakelijk voor de door de eerste doorlener verschuldigde omzetbelasting. De inlener is ten slotte aansprakelijk voor de door de tweede doorlener verschuldigde omzetbelasting.

Ook een buitenlandse inlener kan aansprakelijk zijn. Bijvoorbeeld wanneer hij voor werkzaamheden in Nederland gebruik maakt van werknemers voor wie in Nederland loonheffing en omzetbelasting verschuldigd is.

Een (onder)aannemer die voor het door hem aangenomen werk arbeidskrachten inzet die hij van een derde inleent, kan als inlener aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener.

33.2.1. Inlener

De inlener is degene aan wie een werknemer ter beschikking wordt gesteld (uitgeleend) om onder diens toezicht of leiding werkzaamheden te verrichten. De uitgeleende werknemer blijft echter wel in dienst bij zijn oorspronkelijke werkgever. Ook degene die een werknemer inleent om deze daarna door te lenen aan een derde, wordt als inlener beschouwd (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, onderdeel a). Dat geldt ook voor degene die een werknemer inleent van een doorlener om onder zijn toezicht of leiding werkzaam te zijn.

33.2.2. Buitenlandse inlener

In artikel 34 van de Invorderingswet 1990 is opgenomen dat dit artikel ook extraterritoriale werking heeft. Dat wil zeggen dat de bepaling van dat artikel ook buiten het grondgebied van Nederland kan worden toegepast. Het gevolg daarvan is dat dit artikel niet van toepassing is op een in het buitenland wonende of gevestigde inlener die voor werkzaamheden in het

buitenland gebruik maakt van werknemers voor wie in Nederland loonheffingen en omzetbelasting zijn verschuldigd.

Buitenlandse inleners kunnen wel aansprakelijk worden gesteld als zij niet voor werkzaamheden in het buitenland, maar voor werkzaamheden in Nederland gebruik maken van werknemers voor wie in Nederland loonheffingen en omzetbelasting verschuldigd is.

33.2.3. Doorlener

De doorlener is degene die een werknemer inleent en deze op zijn beurt ter beschikking stelt aan een derde om onder diens toezicht of leiding werkzaam te zijn. Ook de doorlener valt onder het begrip 'inlener' (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, onderdeel a).

De doorlener is hoofdelijk aansprakelijk naast degene die de desbetreffende werknemers uiteindelijk onder zijn leiding of toezicht laat werken. Voor de aansprakelijkheid van de doorlener is wel vereist dat hij leiding of toezicht uitoefent over de werknemers. Daarvan is sprake als de doorlener naar eigen inzicht de door hem ingeleende arbeidskrachten verdeelt over de bedrijven en de soorten werkzaamheden die voor die bedrijven moeten worden verricht.

Degene die van een doorlener inleent, kan zich van de op hem rustende aansprakelijkheid vrijwaren door middel van g-betalingen op de g-rekening van zijn doorlener. De doorlener kan zich van de op hem rustende aansprakelijkheid vrijwaren door middel van g-betalingen op de g-rekening van zijn uitlener.

33.2.4. De (onder)aannemer die personeel inleent

Een onderaannemer hoeft het werk dat hij heeft aangenomen niet altijd te laten uitvoeren door zijn eigen werknemers. Hij kan daarvoor ook arbeidskrachten inzetten die hij van een derde inleent. De onderaannemer kan dan als inlener op grond van artikel 35 aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 1, letter b).

De aannemer is op zijn beurt hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen voor de betaling waarvan de onderaannemer in zijn hoedanigheid van inlener aansprakelijk is (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 1, onderdeel b). De aannemer is niet aansprakelijk voor de door de uitlener verschuldigde omzetbelasting.

33.3. Waarvoor aansprakelijk?

De inlener is hoofdelijk aansprakelijk voor:

- De loonheffingen die de uitlener (inhoudingsplichtige) verschuldigd is voor de uitgeleende werknemer.
- De omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is in verband met het uitlenen van de werknemer. Dit voor zover de zogenoemde 'verleggingsregeling' (§ Inlenersaansprakelijkheid niet van toepassing) niet geldt.

Onder de term 'loonheffingen' wordt begrepen: de loonbelasting, de premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge de Zorgverzekeringswet.

Naast de loonheffingen en omzetbelasting kan de inlener ook aansprakelijk zijn voor de verschuldigde kosten en rente.

De inlener kan niet aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete die geldt als er een naheffingsaanslag is opgelegd.

Als de naheffingsaanslag loonheffingen is opgelegd met toepassing van het zogenoemd anoniementarief, kan de inlener wel aansprakelijk worden gesteld voor het anoniementarief. Het anoniementarief wordt voor de inlener gematigd als hij informatie verstrekt waaruit de identiteit van de werknemer blijkt.

33.3.1. Aansprakelijkheid voor kosten en rente

De inlener is ook aansprakelijk voor de kosten en de rente (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). De ontvanger moet dan wel aannemelijk maken dat het verschuldigd worden van de kosten en rente mede aan de inlener is te wijten. De wettelijke beperking van aansprakelijkheid voor de rente - namelijk alleen voor zover het belopen daarvan aan de inlener is te wijten - heeft uitsluitend betrekking op de te berekenen invorderingsrente.

Als sprake is van in de naheffingsaanslag begrepen heffingsrente waarvoor de inlener volgens artikel 34 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk is, moet de ontvanger om beleidsmatige redenen ook het belopen van deze heffingsrente onderwerpen aan de verwijtbaarheidstoets bedoeld in artikel 32, lid 2 van de Invorderingswet (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2).

33.3.2. Aansprakelijkheid voor anoniementarief

Als de inlener aansprakelijk wordt gesteld voor de niet-betaalde loonheffingen van zijn uitlener, dan is dat voor het volle bedrag, ook als dat bedrag is berekend met toepassing van het zogenoemde anoniementarief (Wet loonbelasting 1964, artikel 26b).

Het anoniementarief wordt toegepast als:

- de werknemer zijn naam, adres, woonplaats of burgerservicenummer niet aan de uitlener heeft verstrekt
- de identiteit van de werknemer niet op de wettelijk voorgeschreven wijze (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter f) is vastgesteld
- de werknemer onjuiste gegevens over zijn identiteit heeft verstrekt en de uitlener dat wist of redelijkerwijs kon weten
- de werknemer vreemdeling is en niet beschikt over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter e)

De toepassing van het anoniementarief kan worden gematigd (Leidraad Invordering 2008, artikel 34.8.2) als de aansprakelijke inlener:

- de identiteit van de werknemer kan aantonen
- gegevens overlegt aan de hand waarvan het loon van de werknemer voor de betreffende inlening kan worden vastgesteld
- desgevraagd kan aantonen dat de werknemer over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning beschikt.

Een overzicht van de percentages waarmee het anoniementarief kan worden gematigd, is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages

33.4. Voorwaarden inlening

Van inlening is sprake als een uitlener arbeidskrachten die bij hem in dienstbetrekking werken ter beschikking stelt aan een derde (de inlener). De arbeidskrachten werken dan onder leiding of toezicht van die derde.

Er is een verschil tussen inlening en de aanneming van werk.

33.4.1. Leiding/toezicht

Een van de voorwaarden voor inlening van personeel is dat de inlener leiding of toezicht heeft over de arbeidskrachten die aan hem ter beschikking zijn gesteld. Zodra wordt voldaan aan een van beide criteria is sprake van inlening.

Om de inlener aansprakelijk te kunnen stellen, is het noodzakelijk dat leiding of toezicht concreet wordt aangetoond en niet wordt aangenomen.

33.4.2. Verschil inlenen personeel en aannemen werk

In de praktijk is vaak moeilijk vast te stellen of bepaalde werkzaamheden als aangenomen werk of als inlening van personeel moeten worden gezien. Eén van de belangrijkste verschillen tussen aanneming van werk en inlening is dat aanneming van werk betrekking heeft op een bepaald werk, waarvoor de onderaannemer die het werk op zich heeft genomen een resultaatsverplichting heeft.

Bij inlening van personeel hoeft de uitlener slechts te zorgen dat zijn personeel een afgesproken aantal uren ter beschikking staat van de inlener. De uitlener is hierbij niet verantwoordelijk voor het eindresultaat. Immers, zijn personeel werkt onder leiding of toezicht van de inlener.

Een ander verschil is dat bij inlening meestal wordt afgerekend op basis van het aantal gewerkte uren. Bij aanneming van werk wordt van te voren een zogenoemde aanneemsom afgesproken.

Een relevant criterium is ook of de ondernemer over een eigen werkplaats beschikt. Dat kan een aanwijzing zijn dat sprake is van aanneming van werk. Personeel dat wordt uitgeleend, werkt meestal op de werkplaats van de inlener en beschikt niet over eigen materiaal en gereedschappen.

33.5. Geen inlenersaansprakelijkheid

De inlenersaansprakelijkheid geldt niet in de volgende situaties:

- Noch de uitlener noch de inlener kan worden verweten dat de loonheffingen en de omzetbelasting niet zijn betaald (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 5). Deze niet-verwijtbaarheid wordt ook wel aangeduid als disculpatie.
- De werkzaamheden waarvoor het personeel is ingeleend, zijn ondergeschikt aan een tussen de uitlener en inlener gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak.
- Er is sprake van een bestuurlijke boete die is begrepen in de naheffingsaanslag loonheffingen of omzetbelasting.
- De zogenoemde 'verleggingsregeling' is van toepassing.

33.5.1. Aansprakelijkheid bij disculpatie

De inlener is niet aansprakelijk als aannemelijk is dat het niet betalen van de loonheffingen en de omzetbelasting noch aan de uitlener, noch aan een inlener is te wijten (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 5). Onder inlener wordt dan ook verstaan: de doorlener.

De ketenaansprakelijkheidsregeling, stelt nadrukkelijk dat voor toepassing van de disculpatieregeling geen van de bij het werk betrokken (onder)aannemers (de gehele keten) een verwijt moet kunnen worden gemaakt. Overigens kent de ketenaansprakelijkheidsregeling een vergelijkbare disculpatiebepaling (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 5).

In de inlenersaansprakelijkheidsregeling zal het, doorleenconstructies daargelaten, slechts gaan om twee partijen van wie beoordeeld moet worden of sprake is van verwijtbaarheid. Dit betekent dat de inlener in de praktijk naar verwachting beter in staat is om op dit punt zijn positie te bepalen. Overigens geldt ook in de inlenersaansprakelijkheidsregeling dat geen van de betrokken partijen (uitlener, doorlener en inlener) een verwijt moet kunnen worden gemaakt.

33.5.2. Aansprakelijkheid bij gemengde contracten

De inlener is niet aansprakelijk als de werkzaamheden die het ingeleende personeel heeft verricht, ondergeschikt zijn aan een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak die de uitlener en de inlener, dan wel de doorlener en de inlener hebben gesloten. (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 7).

Met deze bepaling wordt de inlener gelijkgeschakeld met de aannemer, wiens positie op dit punt is geregeld in de Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 4, onderdeel b.

33.5.3. Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes

De inlener is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete die is begrepen in de naheffingsaanslagen loonheffingen en omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). Wel kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de

heffings- en invorderingsrente en de kosten, voor zover het ontstaan daarvan aan hem te wijten is.

33.5.4. Aansprakelijkheid OB bij toepassing verleggingsregeling

De aansprakelijkheid voor de omzetbelasting geldt niet als de zogenoemde 'verleggingsregeling' van toepassing is. In dat geval wordt de omzetbelasting niet van de uitlener maar van de inlener zelf geheven.

Met de verleggingsregeling wordt de heffing van omzetbelasting verlegd naar de inlener, als de werknemers door de uitlener aan hem ter beschikking zijn gesteld om onder zijn toezicht of leiding werkzaamheden uit te voeren in de bouw, de metaalconstructiebouw of de scheepsbouw, dan wel in de vervaardiging van kleding (anders dan schoeisel) en elke daarop gerichte handeling.

33.6. Risicobeperking

Als een inlener personeel inleent van een uitlener loopt hij het risico dat hij aansprakelijk wordt gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting die de uitlener niet heeft betaald. Om dat risico zoveel mogelijk te beperken, kan de inlener een aantal maatregelen treffen. Hij kan:

- een verklaring van het betalingsgedrag van zijn uitlener opvragen
- de administratieve verplichtingen die hij als inlener heeft, nakomen
- een deel van het factuurbedrag storten op een geblokkeerde rekening, de zogenoemde g-rekening
- een deel van het factuurbedrag rechtstreeks storten in depot bij de Belastingdienst

De inlener kan de uitlener vragen om een verklaring van betalingsgedrag als hij inzicht wil krijgen in diens betalingsgedrag. De Belastingdienst geeft de verklaring op verzoek af aan de uitlener. De inlener kan niet zelf bij de Belastingdienst een verklaring van betalingsgedrag van zijn uitlener opvragen.

Er zijn twee soorten verklaringen.

De verklaring inzake het betalingsgedrag is géén beschikking in de zin van de Awb.

De uitlener dient een verzoek om afgifte van een betalingsverklaring in bij de ontvanger waaronder hij ressorteert. De ontvanger behandelt de ingekomen verzoeken met voorrang. Hij streeft ernaar binnen een week na ontvangst van het verzoek te beslissen.

De verklaring die de ontvanger afgeeft heeft alleen betrekking op het betaalgedrag van de uitlener zoals dat bekend is op het moment van afgifte van de verklaring.

De ontvanger kan een verklaring inzake het betalingsgedrag weigeren af te geven.

De ontvanger kan het ingediende verzoek ook opschorten, bijvoorbeeld in geval van naheffingsaanslagen. De uitlener kan tegen naheffingsaanslagen bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie aantekenen.

Wanneer ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd, wordt de gevraagde verklaring pas afgegeven als aangifte is gedaan.

Als een nieuwe ondernemer een verklaring aanvraagt in verband met het sluiten van een onderaannemingscontract, kan geen verklaring worden afgegeven, omdat nog geen betalingsverplichting bestaat.

Als een bedrijf door een curator of bewindvoerder wordt voortgezet, hangt het van de omstandigheden af of de ontvanger een verklaring inzake betalingsgedrag afgeeft.

De ontvanger geeft geen verklaring af aan zelfstandigen zonder personeel. De weigering een verklaring af te geven vindt plaats bij beschikking.

33.6.1. Verklaring betalingsgedrag

De verklaring die de ontvanger afgeeft, heeft alleen betrekking op het betaalgedrag van de uitlener zoals dat bekend is op het moment van afgifte van de verklaring. Het verstrekken van een verklaring hoeft dus niet te betekenen dat de uitlener ook alle tot het moment van afgifte verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting heeft voldaan. Het blijft mogelijk dat na controle nog een naheffing plaatsvindt over tijdvakken die zijn gelegen vóór de datum van afgifte van de verklaring.

De verklaring inzake betalingsgedrag levert de inlener geen vrijwaring van aansprakelijkheid op. De afgifte van een onjuiste verklaring (zoals bijvoorbeeld de afgifte van een schone verklaring terwijl nog loonheffingschuld of omzetbelastingsschuld openstaat), kan er echter toe leiden dat de ontvanger in de eventuele aansprakelijkheidsprocedure op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 het recht om aansprakelijk te stellen wordt ontnomen.

33.6.2. Soorten betalingsgedragverklaringen

De ontvanger kan twee soorten verklaringen aan de uitlener verstrekken: een schone verklaring en een voorbehoudverklaring.

De ontvanger geeft een schone verklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan
- tot het bedrag van de verschuldigde belastingaanslag(en) zekerheid is verstrekt

De ontvanger geeft een voorbehoud-verklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan, met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met ingediend bezwaar, beroep of hoger beroep

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan, met uitzondering van de bedragen waarvoor in verband met liquiditeitsproblemen een betalingsregeling is getroffen die tot het tijdstip van afgifte van de verklaring wordt nagekomen

33.6.3. Weigering afgifte verklaring

De ontvanger kan een verklaring inzake het betalingsgedrag ook weigeren af te geven. De omstandigheden waaronder hij dat doet zijn neergelegd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.12. Als de ontvanger de verklaring weigert af te geven, deelt hij dat bij beschikking mee aan de aanvrager onder vermelding van de reden.

33.6.4. Afgifte verklaring bij naheffingsaanslag

Als de ontvanger weet dat binnen afzienbare tijd naheffingsaanslagen zullen worden opgelegd, schort hij de behandeling van het verzoek om afgifte van een verklaring op tot het moment waarop de naheffingsaanslagen zijn opgelegd en betaald of uitstel is verleend. De reden van de opschorting deelt hij schriftelijk aan de uitlener mee.

33.6.5. Afgifte verklaring bij bezwaar tegen naheffingsaanslag

Als een uitlener aangifte loonheffingen of omzetbelasting heeft gedaan, maar (naar het oordeel van de inspecteur) tot te lage bedragen, kan dit leiden tot het opleggen van één of meer naheffingsaanslagen. De uitlener kan tegen deze naheffingsaanslagen bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie aantekenen. Zo'n situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als de uitlener en de inspecteur van mening verschillen over de vraag of sprake is van belastbaar loon. De ontvanger geeft in dit geval alleen een schone verklaring af als de naheffingsaanslagen worden betaald of zekerheid wordt gesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie.

33.6.6. Afgifte verklaring bij ambtshalve aanslag

Als de uitlener geen aangifte loonheffingen of omzetbelasting heeft ingediend en in verband daarmee ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd, wordt de gevraagde verklaring pas afgegeven als aangifte is gedaan. Dat geldt ook als de naheffingsaanslagen al zijn betaald. Als het indienen van de aangifte leidt tot het opleggen van een aanvullende naheffingsaanslag, geeft de ontvanger de verklaring pas af als is voldaan aan de eisen voor het afgeven van een verklaring.

33.6.7. Afgifte verklaring bij startende ondernemer

Als een nieuwe ondernemer een verklaring aanvraagt in verband met het sluiten van een onderaannemingscontract, kan geen verklaring worden afgegeven omdat nog geen betalingsverplichting bestaat. In dat geval deelt de ontvanger de ondernemer schriftelijk mee dat de gevraagde verklaring nog niet kan worden afgegeven omdat de nieuwe ondernemer nog niet eerder als inhoudingsplichtige loonheffingen heeft moeten afgedragen.

Onder het begrip 'nieuwe ondernemer' valt ook de hervattende ondernemer en de nieuwe ondernemer die de werkzaamheden voortzet van een ex-ondernemer.

33.6.8. Afgifte verklaring bij curator/bewindvoerder

De ontvanger geeft geen verklaring inzake betalingsgedrag af als het bedrijf door de curator of bewindvoerder wordt voortgezet en de ontvanger niet (zeker) weet of de loonheffingschuld die daardoor is ontstaan, door de curator en bewindvoerder zal (kunnen) worden afgedragen.

Als het bedrijf echter gedurende langere tijd wordt voortgezet en de curator of bewindvoerder dan om een verklaring verzoekt, geeft de ontvanger een 'schone' verklaring of een voorbehoud-verklaring af, afhankelijk van de omstandigheden. Dit gebeurt bijvoorbeeld bij bezwaar, beroep of hoger beroep tegen de belastingaanslag.

33.6.9. Afgifte verklaring bij zelfstandige zonder personeel

Zelfstandigen zonder personeel (zzp-ers) hoeven geen loonheffingen op aangifte af te dragen omdat ze geen werknemers in dienst hebben. Vaak worden deze zelfstandigen door de aannemer toch verplicht een verklaring inzake het betalingsgedrag te overleggen. De ontvanger geeft echter geen verklaring af.

De weigering een verklaring af te geven vindt plaats bij beschikking. De ontvanger vermeldt in die beschikking dat aan de zelfstandige zonder personeel geen verklaring inzake betalingsgedrag kan worden verstrekt omdat hij op grond van de voorhanden gegevens op dat moment geen werknemers in dienst heeft. Hij hoeft dan ook geen loonheffingen te betalen. De ontvanger vermeldt in die beschikking ook dat hij geen aansprakelijkheid aanvaardt als mocht blijken dat degene aan wie hij de beschikking heeft afgegeven (dat geen verklaring inzake betalingsgedrag zal worden verstrekt) geen zelfstandige zonder personeel is.

33.7. Administratieve verplichtingen inlener

De inlener kan het risico van aansprakelijkstelling ook beperken door de administratieve verplichtingen die hij als inlener heeft, na te komen. Zo moet hij, om aanspraak te kunnen maken op de vrijwarende werking van de betaling op de g-rekening, aan een aantal administratieve voorwaarden voldoen.

In de prijs die de inlener moet betalen aan zijn uitlener voor de arbeidskrachten die hij inleent, is een bedrag aan loon begrepen. Dat loonbedrag moet kunnen worden vastgesteld aan de hand van de administratie die de inlener voert. De inlener moet voor elke uitlener van wie hij werknemers inleent een administratie bijhouden.

Het bijhouden van een administratie door een inlener heeft als doel dat de prestaties van de ingeleende arbeidskrachten in de administratie van de inlener kunnen worden geïdentificeerd en geïndividualiseerd. Op basis daarvan kan de omvang van de aansprakelijkheid worden vastgesteld.

Een volledige omschrijving van de eisen waaraan de administratie van de inlener moet voldoen is neergelegd in artikel 6 van de Uitvoering

33.8. Geblokkeerde g-rekening

Een inlener kan zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen en omzetbelasting van zijn uitlener beperken door het gebruik van een zogenoemde geblokkeerde rekening (hierna verder aangeduid als 'g-rekening'). Dat is een speciale rekening van een uitlener bij een bank.

De g-rekening is gebaseerd op de Invorderingwet 1990, artikel 34, lid 3. Om deze rekening te kunnen openen moet de uitlener eerst een g-rekeningovereenkomst sluiten. Bij deze overeenkomst zijn drie partijen betrokken: de uitlener, de bank en de Belastingdienst. De Belastingdienst en de bank sluiten de overeenkomst alleen als zij van oordeel zijn dat de uitlener voor een g-rekening in aanmerking komt.

Niet elke uitlener komt voor een g-rekening in aanmerking. De Belastingdienst verleent alleen medewerking aan het tot stand komen van een g-rekeningovereenkomst met een uitlener onder voorwaarde dat laatstgenoemde zijn bedrijf maakt uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel, of dat redelijkerwijs mag worden aangenomen dat hij op korte termijn zijn bedrijf zal maken uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 2). Uitzondering op deze regel vormt het samenwerkingsverband in de bouw als uitlener.

De inlener kan het deel van de factuur dat bestemd is voor loonheffingen en omzetbelasting op de g-rekening van zijn uitlener storten. Als de inlener daarbij de administratieve voorwaarden in acht neemt, is hij tot het bedrag van de storting gevrijwaard van aansprakelijkheid.

Deze vrijwaring geldt in beginsel ongeacht of de g-betaling de ontvanger daadwerkelijk bereikt. De vrijwaring geldt echter niet als de inlener wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de werkgever in gebreke zou blijven het op de g-rekening gestorte bedrag aan te wenden voor de betaling van loonheffingen en omzetbelasting. Met dit laatste wordt voorkomen dat bij een 'opzetje' bijvoorbeeld het enkele feit dat betrokkene stort op een g-rekening al tot vrijwaring zou moeten leiden.

De uitlener kan de op zijn g-rekening gestorte bedragen alleen gebruiken voor het betalen van loonheffingen en omzetbelasting. De saldi op de g-rekening zijn verpand aan de ontvanger rijksbelastingen. Aanvraag, weigering, gebruik, deblokkering en opheffing van de g-rekening worden behandeld in het hoofdstuk G-rekening.

33.8.1. Risicobeperking en uitlenen in het kader van een leerlingstelsel

Er is een uitzondering op de voorwaarde dat de uitlener zijn bedrijf maakt uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel, of dat redelijkerwijs mag worden aangenomen dat hij op korte termijn zijn bedrijf zal maken uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel. Er kan namelijk ook een g-rekeningovereenkomst worden afgesloten met samenwerkingsverbanden in de bouw. Dat zijn stichtingen die in de bouw scholing en praktijkopleiding verzorgen.

Een samenwerkingsverband neemt leerlingen in dienst en plaatst ze bij bedrijven die bij het samenwerkingsverband zijn aangesloten. Omdat een samenwerkingsverband hoofdzakelijk zijn bedrijf maakt van het opleiden van leerlingen en niet van het uitsluitend uitlenen van personeel, zou het in principe niet in aanmerking komen voor een g-rekening.

33.9. Rechtstreeks storten

Naast de mogelijkheid om ter vrijwaring van de aansprakelijkheid een deel van het factuurbedrag te storten op de g-rekening van de uitlener, kan de inlener ook een deel van het factuurbedrag rechtstreeks storten in een depot bij de Belastingdienst/Centrale Administratie in Apeldoorn.

Een rechtstreekse storting heeft onder bepaalde voorwaarden vrijwarende werking (Leidraad Invordering 2008, artikel 34.5). Als de inlener het in de factuur begrepen bestanddeel loonheffing en/of omzetbelasting ten behoeve van zijn uitlener rechtstreeks stort bij de B/CA, komt deze betaling in mindering op de primaire aansprakelijkheid. De rechtstreekse storting moet dan wel voldoende zijn gespecificeerd. De betaling is voldoende gespecificeerd als daarbij naast de gegevens van de uitlener zijn vermeld: diens loonheffingsnummer respectievelijk omzetbelastingnummer, het desbetreffende factuurnummer en de periode waarin het werk is verricht.

De rechtstreekse storting van de verschuldigde loonheffingen en van de omzetbelasting moet bij afzonderlijke betalingen plaatsvinden.

Voor een meer uitgebreide behandeling van rechtstreekse stortingen, zie het hoofdstuk G-rekening.

33.10. Volgorde aansprakelijkstelling

In twee situaties kan sprake zijn van meerdere aansprakelijken voor dezelfde belastingschuld die verband houdt met het uitlenen van personeel:

- De werkgever heeft arbeidskrachten uitgeleend aan een doorlener.
- De werkgever heeft arbeidskrachten uitgeleend aan een onderaannemer.

Voorbeeld

Een werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een doorlener:
uitlener/werkgever

doorlener I

doorlener II

inlener

Doorlener I leent de van de uitlener ingeleende arbeidskrachten door aan doorlener II, die deze arbeidskrachten op zijn beurt doorleent aan de inlener. Voor de door de uitlener/werkgever verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting zijn zowel doorlener I en II, als de inlener hoofdelijk aansprakelijk. Doorlener II en de inlener zijn bovendien hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die doorlener I is verschuldigd. De inlener is ten slotte aansprakelijk voor de omzetbelasting die doorlener II is verschuldigd.

Voor de volgorde waarin derden aansprakelijk worden gesteld geldt: als

sprake is van doorlenen geldt over het algemeen dat de doorlener als eerste aansprakelijk wordt gesteld en pas daarna de uiteindelijke inlener.

Voorbeeld

Een werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een onderaannemer:

Hoofdaannemer

Onderaannemer 1

Onderaannemer 2 -----Uitlener (ook inlener)

Onderaannemer 2 leent van de uitlener personeel in voor het werk dat hij in onderaanneming uitvoert voor onderaannemer 1. Zowel de hoofdaannemer als de onderaannemers 1 en 2 zijn in dit geval hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen die de uitlener verschuldigd is:

Onderaannemer 2 is aansprakelijk op grond van artikel 34 lid 1 van de Invorderingswet (ook voor de omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is).

De hoofdaannemer en onderaannemer 1 zijn aansprakelijk op grond van artikel 35, lid 1, onderdeel b, van de Invorderingswet (echter niet voor de omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is).

33.11. Verhaalsrecht aansprakelijkgestelde inlener

Het formele verhaalsrecht van de aansprakelijkgestelde inlener is geregeld in de Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1. Op grond van die bepaling kan de inlener in de eerste plaats verhaal zoeken op de feitelijke belastingschuldige (de uitlener). Daarnaast kan hij verhaal zoeken op de andere inleners die op grond van de inlenersaansprakelijkheid aansprakelijk zijn voor de niet betaalde belastingschuld.

34. Ketenaansprakelijkheid

Als een opdrachtgever een werk uitbesteedt aan een (hoofd)aannemer en die (hoofd)aannemer het werk niet alleen kan uitvoeren, zal hij een deel van het aangenomen werk op zijn beurt uitbesteden aan een volgende (onder)aannemer. Deze kan het werk op zijn beurt ook weer uitbesteden aan een volgende (onder)aannemer. Op deze wijze ontstaat een keten van aannemers en onderaannemers.

Als één van de (onder)aannemers in die keten de loonheffingen niet betaalt die hij verschuldigd is in verband met het werk dat hij heeft uitgevoerd, zijn alle aannemers in de keten vóór hem hoofdelijk aansprakelijk. De ketenaansprakelijkheid eindigt bij de hoofdaannemer. De uiteindelijke opdrachtgever kan niet aansprakelijk worden gesteld. Met een aannemer wordt gelijkgesteld een zogenoemde eigenbouwer. Of iemand eigenbouwer is, moet per individuele situatie worden beoordeeld.

De aannemer kan aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde loonheffingen. Anders dan bij de inlenersaansprakelijkheid is de aannemer niet aansprakelijk voor de omzetbelasting die verschuldigd is over tot de uitgevoerde werkzaamheden. De aannemer is ook niet aansprakelijk voor de opgelegde bestuurlijke boete. Wel kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de kosten en rente die de onderaannemer is verschuldigd. De ontvanger moet dat dan vermelden in de beschikbare aansprakelijkstelling.

De ketenaansprakelijkheid is niet altijd van toepassing. Er is een aantal omstandigheden waarin de ontvanger geen beroep kan doen op de ketenaansprakelijkheid. Voor de confectiesector geldt overigens een uitzondering op de afwezigheid van de ketenaansprakelijkheid.

Naast de afwezigheid van ketenaansprakelijkheid kan de aannemer ook een aantal maatregelen treffen om het risico van aansprakelijkstelling te voorkomen. Hoewel de ontvanger daartoe niet wettelijk is verplicht, neemt hij bij de aansprakelijkstelling wel een bepaalde volgorde in acht. Als de aansprakelijkgestelde aannemer zijn aansprakelijkheidsschuld heeft voldaan, kan hij dat bedrag terugvorderen van de onderaannemer die in gebreke is gebleven.

In afwijking van het uitgangspunt dat de opdrachtgever niet aansprakelijk is, kan de opdrachtgever in de confectiesector (degene die opdracht geeft tot het vervaardigen van kleding) wel aansprakelijk worden gesteld. Dat geldt ook voor degene die nog te vervaardigen kleding koopt.

34.1. Begrippen

In de regeling van de ketenaansprakelijkheid speelt een aantal begrippen een belangrijke rol:

- opdrachtgever
- aannemer
- buitenlandse aannemer

- onderaannemer
- onderaannemer die personeel inleent
- werk van stoffelijke aard
- uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking
- uitvoeren van een werk tegen een te betalen prijs
- eigenbouwer
- verkoper van een toekomstige zaak
- overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak
- vervoersovereenkomsten
- vervaardigen van kleding

Deze begrippen hebben binnen de ketenaansprakelijkheid een eigen betekenis en voor de uitleg daarvan mag niet worden uitgegaan van begripsbepalingen uit andere wetten en regelingen.

34.2. De opdrachtgever

De ketenaansprakelijkheidsregeling is uitsluitend van toepassing op (hoofd)aannemers, onderaannemers en in bepaalde gevallen op inleners. Een opdrachtgever kan nooit aansprakelijk worden gesteld als de (hoofd)aannemer die een werk van een opdrachtgever heeft aangenomen, in gebreke blijft met het betalen van de loonheffingen. Een uitzondering op dat uitgangspunt vormen de opdrachtgever in de confectiesector en de koper van nog te vervaardigen kleding.

34.3. De aannemer

Een aannemer in de zin van de ketenaansprakelijkheidsregeling is iedere natuurlijke of rechtspersoon die anders dan in het kader van een dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard uitvoert tegen een te betalen prijs. Het begrip 'dienstbetrekking' is hetzelfde als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de loonbelasting 1964.

Met deze overeenkomstige toepassing van het begrip dienstbetrekking vallen veel contracten onder de werking van de ketenaansprakelijkheid die niet kunnen worden aangemerkt als overeenkomsten tot aanneming van werk in de zin van het Burgerlijk Wetboek.

34.4. De buitenlandse aannemer

In artikel 35 van de Invorderingswet 1990 is niet opgenomen dat de ketenaansprakelijkheid ook extra-territoriale werking heeft. 'Extra-territoriale

werking' wil zeggen dat de ketenaansprakelijkheidbepaling ook buiten het grondgebied van Nederland kan worden toegepast.

De ketenaansprakelijkheidsregeling kan niet worden toegepast op een buitenlandse aannemer die in het buitenland een werk laat uitvoeren door een Nederlandse onderaannemer (die in Nederland over het loon van zijn werknemers loonheffingen moet afdragen).

Als een Nederlandse onderaannemer in Nederland werkzaamheden uitvoert voor een buitenlandse aannemer, kan die buitenlandse aannemer wel aansprakelijk worden gesteld.

34.5. De onderaannemer

Het begrip onderaannemer omvat een ieder die zich tegenover de aannemer verbindt om buiten dienstbetrekking het werk waartoe deze laatste zich tegenover zijn opdrachtgever verbonden heeft, geheel of ten dele uit te voeren.

Als de onderaannemer op zijn beurt dit werk geheel of ten dele door een ander laat uitvoeren, wordt hij ten opzichte van die ander als aannemer beschouwd. Daardoor wordt die ander onderaannemer.

34.6. Inlenende onderaannemer

Een onderaannemer hoeft het werk dat hij heeft aangenomen niet altijd te laten uitvoeren door zijn eigen werknemers. Hij kan daarvoor ook arbeidskrachten inzetten die hij van een derde inleent. De onderaannemer kan dan als inlener op grond van artikel 34 aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1, letter b).

De aannemer is op zijn beurt hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen voor de betaling waarvan de onderaannemer aansprakelijk is in zijn hoedanigheid van inlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). De aannemer is niet aansprakelijk voor de omzetbelasting verschuldigd door de uitlener.

34.7. De eigenbouwer

Onder de ketenaansprakelijkheidsregeling valt ook de zogenoemde eigenbouwer. De eigenbouwer wordt met een aannemer gelijkgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, onderdeel b).

De eigenbouwer die werk door een onderaannemer laat uitvoeren, moet onderscheiden worden van de opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, onderdeel a), die een overeenkomst met een aannemer sluit. Het is niet mogelijk voor dezelfde werkzaamheden tegelijkertijd opdrachtgever en eigenbouwer te zijn.

34.7.1. Wanneer eigenbouwer

Onder de ketenaansprakelijkheidsregeling valt ook de zogenoemde eigenbouwer. De eigenbouwer wordt met een aannemer gelijkgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, onderdeel b).

De definitie van het begrip eigenbouwer wordt bepaald door de combinatie van een aantal criteria:

- het uitvoeren van een werk zonder opdracht van een opdrachtgever
- buiten dienstbetrekking
- in de normale uitoefening van zijn bedrijf
- van een werk van stoffelijke aard

De ontvanger beoordeelt of sprake is van eigenbouwerschap aan de hand van de concrete omstandigheden van het betrokken bedrijf en van de uitgevoerde werkzaamheden.

34.7.2. Uitvoeren werk zonder opdracht van opdrachtgever

Eén van de kenmerken van een eigenbouwer is dat hij een werk uitvoert zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen. De achterliggende gedachte is een gelijke behandeling van de aannemer en degene die bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard net als een aannemer werkzaamheden uitbesteedt.

Bezien vanuit de positie van een onderaannemer betrokken bij de uitvoering van de werkzaamheden, zal het in dergelijke gevallen ook niet uitmaken of gewerkt wordt voor een bedrijf dat in opdracht van een derde een werk van stoffelijke aard uitvoert, of voor een bedrijf dat deze werkzaamheden in eigen beheer verricht.

34.7.3. Voorbeelden eigenbouwerschap

Bij het eigenbouwerschap moet in de eerste plaats worden gedacht aan situaties waarin de eigenbouwer voor het desbetreffende werk nog geen opdrachtgever heeft, maar waarin hij wel de bedoeling heeft tijdens de uitvoering van het werk alsnog een opdrachtgever te vinden, of na de voltooiing van het werk een afnemer te vinden - bijvoorbeeld een koper of een huurder.

Naast deze situaties waarin 'voor de markt' wordt gewerkt, kan ook sprake zijn van eigenbouwerschap in gevallen waarin een bedrijf een werk uitvoert ter voorziening in de eigen behoefte aan bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen. Voorwaarde hierbij is evenwel dat dit gebeurt binnen het kader van de normale bedrijfsuitoefening.

Dit betekent dat het vervaardigen van eigen bedrijfsmiddelen, of het plegen van onderhoud daaraan, voor het betrokken bedrijf een gebruikelijke bezigheid moet zijn. Als een energiebedrijf bijvoorbeeld zelf meer dan sporadisch in eigen beheer werkzaamheden uitvoert in het kader van aanleg, uitbreiding, vernieuwing of onderhoud van de eigen hoofdleidingnetten, kan sprake zijn van eigenbouwerschap.

34.7.4. Eigenbouwerschap en bedrijf

Voor de interpretatie van het begrip 'bedrijf' kan aansluiting worden gezocht bij wat in het normale spraakgebruik daaronder wordt verstaan: een onderneming of een daarmee vergelijkbare entiteit (bijvoorbeeld een overheidsbedrijf).

Er moet sprake zijn van een zekere organisatie van kapitaal en arbeid waarmee min of meer duurzaam aan het maatschappelijk (ruil)verkeer wordt deelgenomen met het doel in de daarin levende behoeften te voorzien. Publiekrechtelijke lichamen oefenen in beginsel geen bedrijf uit in deze zin, indien en voor zover zij handelen als overheid. Het publiekrechtelijke lichaam handelt 'als overheid' als het handelt in het kader van het specifiek voor hem geldende juridisch regime. Een uitgebreide uitleg van het begrip 'bedrijf' is opgenomen in de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.2.

34.7.5. Normale uitoefening bedrijf bij eigenbouwerschap

Bij de beoordeling of een werk in de normale uitoefening van het bedrijf wordt uitgevoerd is uitsluitend van belang wat in het betreffende bedrijf feitelijk gebruikelijk is.

Geen doorslaggevende betekenis komt daarbij toe aan bijvoorbeeld de statutaire doelomschrijving van het bedrijf, noch aan wat overigens in de bedrijfstak waartoe het bedrijf behoort gebruikelijk is.

Als het voor het betreffende bedrijf niet gebruikelijk is eigen bedrijfsmiddelen te vervaardigen of zelf de schoonmaakwerkzaamheden te verrichten, leidt het incidenteel vervaardigen van een bedrijfsmiddel of het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden niet tot een handelen als eigenbouwer.

34.7.6. Eigenbouwerschap bij volledig uitbesteed werk

Een bedrijf dat bij de feitelijke uitvoering van een bepaald werk zelf geen werkzaamheden van stoffelijke aard verricht, maar alle werkzaamheden uitbesteedt aan derden kan in twee situaties toch eigenbouwer zijn (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.4):

- Het betrokken bedrijf pleegt de werkzaamheden (in andere gevallen) ook zelf geheel of gedeeltelijk uit te voeren.
- De realisatie van het uiteindelijk tot stand te brengen werk past binnen de bedrijfsdoelstelling van het desbetreffende bedrijf.

34.7.7. Eigenbouwerschap bij woningcorporaties/grondbedrijven

Woningcorporaties en andere op grond van artikel 70 van de Woningwet 'toegelaten instellingen' oefenen in beginsel een bedrijf uit. Als de totstandbrenging van een nieuwbouwproject slechts éénmalig of sporadisch voorkomt, is de corporatie geen eigenbouwer.

Als het realiseren van een nieuwbouwproject meer dan sporadisch geschiedt, is de corporatie eigenbouwer (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.5).

Als een gemeentelijk grondbedrijf door haar verworven stukken grond bouwrijp maakt om deze bijvoorbeeld te verkopen, in erfpacht uit te geven of te verhuren, treedt het grondbedrijf met betrekking tot een dergelijke activiteit op als eigenbouwer (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.6).

Het door het gemeentelijke grondbedrijf aanleggen of totstandbrengen van gemeenschapsvoorzieningen zoals openbare straten en plantsoenen, levert geen bedrijfsmatig handelen op.

34.7.8. Eigenbouwerschap bij winkelbedrijf confectiesector

Ook in de confectiesector kan sprake zijn van eigenbouwerschap. Daarbij is het niet noodzakelijk dat het betreffende bedrijf ook zelfstandig in staat is de betreffende werkzaamheden uit te voeren. Voorwaarde is dan wel dat het bedrijf dat de werkzaamheden uitbesteedt, de algehele leiding over die werkzaamheden heeft, althans bij de productie een rol bekleedt die de rol van een opdrachtgever overstijgt.

Bepalend is of het winkelbedrijf het proces in technische of organisatorische zin beheerst. Hiervan zal sprake zijn als het winkelbedrijf normaliter zeer gedetailleerde opdrachten verstrekt en ook in het verdere productieproces een begeleidende/controlerende rol kan vervullen.

Voorbeeld

Het winkelbedrijf/opdrachtgever dat zelf modellen ontwerpt, de patronen vervaardigt, de te gebruiken stoffen aanlevert of specificeert en daarnaast op grond van de voorwaarden van de met het confectiebedrijf gesloten overeenkomst bevoegd is om toezicht uit te oefenen op het productieproces, is in elk geval eigenbouwer in de zin van de Invorderingswet 1990.

34.8. Verkoper toekomstige zaak

De verkoper van een toekomstige zaak wordt ten opzichte van de aannemer als onderaannemer beschouwd, voor zover de koop en verkoop verband houden met het aangenomen werk (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, onderdeel c).

Als bijvoorbeeld een aannemer heeft aangenomen om een huis te bouwen, maar daarvoor speciaal te ontwerpen en te vervaardigen trappen, kozijnen of deuren van een ander bedrijf koopt, is de verkoper aan te merken als onderaannemer als hij de trappen, kozijnen en dergelijke niet slechts aan de aannemer (koper) verkoopt, maar deze ook construeert. Op deze wijze wordt dus een koopovereenkomst (bijvoorbeeld met betrekking tot een nog te bouwen huis) waarvan ook het vervaardigen van (onderdelen van) de toekomstige zaak (het huis) deel uitmaakt, als aannemingscontract beschouwd. Overigens zal in veel gevallen het vervaardigen van de toekomstige zaken geschieden op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd, waardoor er geen aansprakelijkheid bestaat van de aannemer/koper.

34.9. Koop-/verkoopovereenkomst bestaande zaak

De ketenaansprakelijkheid is niet van toepassing als sprake is van een overeenkomst van koop en verkoop met betrekking tot een bestaande zaak,

behalve in de gevallen waarin de overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak wordt afgesloten binnen de confectiesector.

Een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak kan overigens ook worden voorgewend met de opzet om de aansprakelijkheid te ontgaan, terwijl de overeenkomst bij nadere beoordeling moet worden gekarakteriseerd als aanneming van werk, dan wel van koop en verkoop van een toekomstige zaak.

34.10. Werk van stoffelijke aard

De omschrijving van het begrip aannemer wordt bepaald door een aantal criteria. Een van die criteria houdt in dat de werkzaamheden die de aannemer verricht van stoffelijke aard moeten zijn. Tot een werk van stoffelijke aard moeten onder andere worden gerekend:

- het tot stand brengen van bouwwerken
- de aanleg van wegen
- waterstaatswerken
- bestratingen en het leggen van leidingen
- het bewerken van het land
- het schoonmaken van sloten en kanalen
- het onderhoud van huizen en gebouwen
- het onderhoud van voertuigen en schepen
- het afbreken en slopen van bouwwerken schepen en andere zaken
- herstelwerkzaamheden van allerlei aard
- het verrichten van typewerk
- het vermenigvuldigen van documenten
- het verpakken van zaken
- het bewerken van producten van de landbouw
- de tuinbouw of de bosbouw
- het vervaardigen van kleding

Er blijven uiteraard grensgebieden over, waar het onzeker is of een bepaalde prestatie onder de werking van de wet valt. Er wordt uitgegaan van een ruime uitleg, omdat het misbruik dat artikel 35 van de Invorderingswet 1990 beoogt te bestrijden, zich kan voordoen in vele bedrijfstakken waar aanneming en onderaanneming mogelijk of gebruikelijk is.

Niet als werk van stoffelijke aard zijn te beschouwen alle werken of producten die door een in hoofdzaak geestelijke of intellectuele arbeid tot stand komen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij werkzaamheden van architecten, musici, auteurs, adviseurs, ontwerp- en stylingbureau's en dergelijke.

34.11. Vervaardigen kleding en daarop gerichte handelingen

Vervaardiging van kleding is een werk van stoffelijke aard en moet ruim worden opgevat. Het gaat om het vervaardigen van kleding van alle soorten en materialen onder welke benaming en voor welk doel dan ook. Het voorgaande houdt dus in dat bijvoorbeeld het vervaardigen van broekriemen, stropdassen en andere accessoires wel onder dit begrip valt. Alleen schoeisel valt niet onder het begrip kleding. Onder het begrip vervaardiging van kleding valt ook elke handeling die erop gericht is het eindproduct zelf consumptiegereed te maken in de meest ruime zin. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om:

- het knippen van stof
- het aanzetten van knopen en andere fournituren
- het bleken en persen
- het toevoegen van maataanduidingen en wasvoorschriften
- het verpakken van kleding

34.12. Werk buiten dienstbetrekking

Voor de toepassing van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 moet het uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking plaatsvinden. Voor het begrip dienstbetrekking wordt aangesloten bij de Wet op de loonbelasting 1964. In deze wet wordt onder dienstbetrekking niet alleen de dienstbetrekking in de zin van het Burgerlijk Wetboek verstaan. Ook als dienstbetrekking wordt aangemerkt de arbeidsverhouding van wie persoonlijk een werk tot stand brengt op grond van een overeenkomst van aanneming van werk als bedoeld in artikel 7A:1639 van het Burgerlijk Wetboek. Als het werk tot stand wordt gebracht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep of als thuiswerker, is geen sprake van een dienstbetrekking.

34.13. Uitvoeren werk tegen een te betalen prijs

De omschrijving van het begrip aannemer wordt bepaald door een aantal criteria. Een van die criteria houdt in dat het werk wordt uitgevoerd tegen een 'te betalen prijs'. De term 'te betalen prijs' is gekozen om ook een overeenkomst waarbij de prijs niet vooraf bepaald wordt onder de werking van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 te brengen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de zogenaamde regieovereenkomsten. Een regieovereenkomst is een aannemingsovereenkomst waarin is afgesproken dat wordt afgerekend op basis van verwerkte materialen en gewerkte uren.

34.14. Vervoersovereenkomsten

Zuivere vervoersovereenkomsten vallen buiten de werking van artikel 35 van de Invorderingswet 1990, omdat geen sprake is van een werk van stoffelijke aard. Als het vervoer echter onderdeel uitmaakt van en ondergeschikt is aan een overeenkomst tot uitvoering van een werk van stoffelijke aard, dan moet dit vervoer niet worden afgesplitst van het grotere geheel. In zo'n geval vallen dan ook zowel de loonheffingen verschuldigd over het loon van de chauffeurs, als de loonheffingen verschuldigd over het loon van de andere werknemers, onder de werking van artikel 35 van de Invorderingswet 1990.

34.15. Aansprakelijkheid

De aannemer is aansprakelijk voor de loonheffingen die de onderaannemer (inhoudingsplichtige) is verschuldigd in verband met het aangenomen werk. Onder de term 'loonheffingen' worden begrepen de loonbelasting, de premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge de Zorgverzekeringswet.

Naast de loonheffingen kan de aannemer ook aansprakelijk zijn voor de verschuldigde kosten en rente.

De aannemer kan niet aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete die is begrepen in de naheffingsaanslag.

Als de naheffingsaanslag loonheffingen is opgelegd met toepassing van het zogenoemde anoniementarief, kan de aannemer wel aansprakelijk worden gesteld voor het anoniementarief. Het anoniementarief wordt voor de aannemer gematigd als hij informatie verstrekt waaruit de identiteit van de werknemer blijkt.

34.15.1. Aansprakelijkheid voor kosten en rente

De aannemer is ook aansprakelijk voor de kosten en de rente (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). De ontvanger moet dan wel aannemelijk maken dat het verschuldigd worden van de kosten en rente mede aan de aannemer is te wijten. De wettelijke beperking van aansprakelijkheid voor de rente - namelijk alleen voor zover het belopen daarvan aan de aannemer is te wijten - heeft uitsluitend betrekking op de te berekenen invorderingsrente.

Als er sprake is van in de naheffingsaanslag begrepen heffingsrente waarvoor de aannemer ingevolge artikel 35 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk is, moet de ontvanger om beleidsmatige redenen ook het belopen van deze heffingsrente onderwerpen aan de verwijtbaarheidstoets bedoeld in artikel 32, lid 2 van de Invorderingswet 1990.

34.15.2. Aansprakelijkheid voor anoniementarief

Als de aannemer aansprakelijk wordt gesteld voor de niet-betaalde loonheffingen van zijn onderaannemer, dan is dat voor het volle bedrag - ook als dat bedrag is berekend met toepassing van het zogenoemde anoniementarief (Wet loonbelasting 1964, artikel 26b).

Het anoniementarief wordt toegepast als:

- de werknemer zijn naam, adres, woonplaats of burgerservicenummer niet aan de onderaannemer heeft verstrekt
- de identiteit van de werknemer niet op de wettelijk voorgeschreven wijze (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter f) is vastgesteld
- de werknemer onjuiste gegevens over zijn identiteit heeft verstrekt en de onderaannemer dat wist of redelijkerwijs kon weten
- de werknemer vreemdeling is en niet beschikt over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter e)

De toepassing van het anoniementarief kan worden gematigd (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.9) als de aansprakelijke aannemer:

- de identiteit van de werknemer kan aantonen.
- gegevens overlegt aan de hand waarvan het loon van de werknemer kan worden vastgesteld.
- desgevraagd kan aantonen dat de werknemer over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning beschikt.

Een overzicht van de percentages waarmee het anoniementarief kan worden gematigd is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

34.16. Ketenaansprakelijkheid

De ketenaansprakelijkheid geldt niet in de volgende situaties:

- De onderaannemer noch de aannemer kan worden verweten dat de loonheffingen niet zijn betaald (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 6).
- Deze niet-verwijtbaarheid wordt ook wel aangeduid als disculpatie.
- Het werk wordt geheel of gedeeltelijk verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd, tenzij het werk wordt verricht door een onderneming in de confectiesector.
- De uitvoering van het werk is ondergeschikt aan de koop en verkoop van een bestaande zaak.
- Er is sprake van een bestuurlijke boete die is begrepen in de naheffingsaanslag loonheffingen of omzetbelasting.

34.16.1. Aansprakelijkheid bij disculpatie

De aannemer is niet aansprakelijk als aannemelijk is dat het niet betalen van de loonheffingen aan de onderaannemer noch aan de aannemer is te wijten (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 6).

De ketenaansprakelijkheidsregeling stelt nadrukkelijk dat voor toepassing van de disculpatieregeling aan geen van de bij het werk betrokken (onder)aannemers (de gehele keten) een verwijt moet kunnen worden gemaakt. Dit wordt in zijn algemeenheid naar redelijkheid en billijkheid beoordeeld, waarbij veel afhangt van de feitelijke omstandigheden.

34.16.2. Werk verricht op locatie onderneming

Artikel 35, lid 4 van de Invorderingswet 1990 noemt twee gevallen waarin de ketenaansprakelijkheidsbepalingen van lid 1-3 niet van toepassing zijn:

- De situatie dat een werk waartoe een onderaannemer zich tegenover een aannemer heeft verbonden, geheel of grotendeels (voor meer dan 50%) wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd. Het gaat hier om de plaats waar de onderneming feitelijk is gevestigd, met inbegrip van de filialen, wat onder meer uit het handelsregister kan blijken.
- De aannemer is evenmin aansprakelijk als de onderaannemer die het werk grotendeels uitvoert op de plaats waar zijn onderneming is gevestigd, het overblijvende gedeelte van het werk door een volgende onderaannemer laat uitvoeren. Bij de eerstgenoemde onderaannemer kan in deze gevallen wel een (nieuwe) keten van aansprakelijke personen ontstaan.

34.16.3. Werk verricht op locatie confectieonderneming

In artikel 35, lid 4 van de Invorderingswet 1990 is neergelegd dat de ketenaansprakelijkheid niet van toepassing is als een werk (tot de uitvoering waarvan een onderaannemer zich tegenover een aannemer heeft verbonden) geheel of grotendeels (dat wil zeggen voor meer dan 50%) wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd.

Deze uitzondering op de ketenaansprakelijkheid geldt niet voor zover het aangenomen werk betrekking heeft op de vervaardiging van kleding en elke daarop gerichte handeling, met uitzondering van schoeisel.

Het begrip 'vervaardiging van kleding' moet ruim worden opgevat. Onder dit begrip valt ook het fabriceren van broekriemen, stropdassen en andere accessoires. Onder het begrip 'en elke daarop gerichte handeling' valt onder andere het knippen van stof, het aanzetten van knopen en andere fournituren, het bleken en persen van kleding, het toevoegen van maataanduidingen en wasvoorschriften en het verpakken van kleding. Dus: elke handeling van stoffelijke aard die erop is gericht het eindproduct consumptiegereed te maken.

34.16.4. Aansprakelijkheid bij gemengde contracten

Artikel 35, lid 4 van de Invorderingswet 1990 (ketenaansprakelijkheid) noemt twee gevallen waarin lid 1-3 niet van toepassing zijn. In de tweede situatie vindt de uitvoering van een werk waartoe een onderaannemer zich tegenover een aannemer heeft verbonden, plaats:

- naast of in verband met een tussen hen gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak
- waarbij de uitvoering van de overeenkomst van aanneming van werk van ondergeschikte betekenis is ten opzichte van die koopovereenkomst (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 4, onderdeel b). Of van ondergeschiktheid sprake is, wordt van geval tot geval bezien.

Veelal zal de ondergeschiktheid hieruit blijken dat de kosten van de bijkomende werkzaamheden gering zijn en in de koopprijs zijn begrepen. Als de onderaannemer/verkoper die werkzaamheden door een volgende onderaannemer laat uitvoeren, blijft de uitzondering in artikel 35, lid 4, onderdeel b van de Invorderingswet 1990 ook op de aannemer/koper van toepassing. De aannemer/koper kan dus niet aansprakelijk worden gesteld voor de belasting verschuldigd door de tweede aannemer. De eerste onderaannemer/verkoper is daarentegen wel aansprakelijk voor de belasting die de tweede onderaannemer ter zake van die werkzaamheden verschuldigd is. Bij de onderaannemer/verkoper kan ter zake van die werkzaamheden dus een (nieuwe) keten van aansprakelijke personen ontstaan.

34.16.5. Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes

De aannemer is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete die is begrepen in de naheffingsaanslagen loonheffingen (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). Wel kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de heffings- en invorderingsrente en de kosten voor zover het ontstaan daarvan aan hem te wijten is.

34.17. Risicobeperking

Als een aannemer een werk uitbesteed aan een onderaannemer loopt hij het risico dat hij aansprakelijk wordt gesteld voor de loonheffingen die de onderaannemer niet heeft betaald. Om dat risico zoveel mogelijk te beperken, kan de aannemer een aantal maatregelen treffen. Hij kan:

- een verklaring van het betalingsgedrag van zijn onderaannemer opvragen
- een deel van het factuurbedrag storten op een geblokkeerde rekening, de zogenoemde g-rekening
- een deel van het factuurbedrag rechtstreeks storten in depot bij de Belastingdienst

34.18. Verklaring inzake betalingsgedrag

De aannemer kan de onderaannemer vragen om een verklaring van betalingsgedrag als hij inzicht wil krijgen in diens betalingsgedrag. De Belastingdienst geeft de verklaring op verzoek af aan de onderaannemer. De aannemer kan niet zelf bij de Belastingdienst een verklaring van betalingsgedrag van zijn onderaannemer opvragen.

Er zijn twee soorten verklaringen. De verklaring inzake het betalingsgedrag is géén beschikking in de zin van de Awb.

De onderaannemer dient een verzoek om afgifte van een verklaring inzake betalingsgedrag in bij de ontvanger waaronder hij ressorteert. De ontvanger behandelt de ingekomen verzoeken met voorrang. Hij streeft ernaar binnen een week na ontvangst van het verzoek te beslissen.

De verklaring die de ontvanger afgeeft heeft alleen betrekking op het betaalgedrag van de onderaannemer zoals dat bekend is op het moment van afgifte van de verklaring.

De ontvanger kan een verklaring inzake het betalingsgedrag weigeren af te geven.

De ontvanger kan het ingediende verzoek ook opschorten, bijvoorbeeld in geval van naheffingsaanslagen. De onderaannemer kan tegen naheffingsaanslagen bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie aantekenen.

Als ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd, wordt de gevraagde verklaring pas afgegeven als aangifte is gedaan.

Als een nieuwe ondernemer een verklaring inzake betalingsgedrag aanvraagt in verband met het sluiten van een onderaannemingscontract, kan geen verklaring worden afgegeven omdat er dan nog geen betalingsverplichting bestaat.

Als een bedrijf door een curator of bewindvoerder wordt voortgezet, hangt het van de omstandigheden af of de ontvanger een verklaring inzake betalingsgedrag afgeeft.

De ontvanger geeft geen verklaring af aan zelfstandigen zonder personeel. De weigering een verklaring af te geven vindt plaats bij beschikking.

34.18.1. Karakter verklaring betalingsgedrag

De verklaring die de ontvanger afgeeft, heeft alleen betrekking op het betaalgedrag van de onderaannemer zoals dat bekend is op het moment van afgifte van de verklaring. Het verstrekken van een verklaring hoeft dus niet te betekenen dat de onderaannemer ook alle tot het moment van afgifte verschuldigde loonheffingen heeft voldaan. Het blijft mogelijk dat na controle nog een naheffing plaatsvindt over tijdvakken die zijn gelegen vóór de datum van afgifte van de verklaring.

De verklaring inzake betalingsgedrag levert de aannemer geen vrijwaring van aansprakelijkheid op. De afgifte van een onjuiste verklaring - zoals de afgifte van een schone verklaring terwijl nog loonheffingschuld openstaat - kan er echter toe leiden dat de ontvanger in de eventuele aansprakelijkheidsprocedure het recht om aansprakelijk te stellen wordt ontzegd, op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990.

34.18.2. Soorten verklaringen betalingsgedrag

De ontvanger kan twee soorten verklaringen aan de onderaannemer

verstrekken:

- een schone verklaring

De ontvanger geeft een schone verklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan
- tot het bedrag van de verschuldigde belastingaanslag(en) zekerheid is verstrekt

- een voorbehoudverklaring

De ontvanger geeft een voorbehoudverklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan, met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep
- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn voldaan, met uitzondering van de bedragen waarvoor in verband met liquiditeitsproblemen een betalingsregeling is getroffen die tot het tijdstip van afgifte van de verklaring wordt nagekomen

34.18.3. Weigering afgifte betalingsgedrag

De ontvanger kan een verklaring inzake het betalingsgedrag ook weigeren af te geven. De omstandigheden waaronder hij dat doet zijn neergelegd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.12.8.

Als de ontvanger de verklaring weigert af te geven, deelt hij dat bij beschikking mee aan de aanvrager, onder vermelding van de reden.

34.18.4. Afgifte verklaring bij naheffingsaanslag

Als de ontvanger weet dat binnen afzienbare tijd naheffingsaanslagen zullen worden opgelegd, dan schort hij de behandeling van het verzoek om afgifte van een verklaring op tot het moment waarop de naheffingsaanslagen zijn opgelegd en betaald, of waarop uitstel is verleend. De reden van de opschorting deelt hij schriftelijk aan de onderaannemer mee.

34.18.5. Afgifte verklaring bij bezwaar naheffingsaanslag

Als een onderaannemer een aangifte loonheffingen heeft gedaan, maar naar het oordeel van de inspecteur tot te lage bedragen, kan dit leiden tot het opleggen van één of meer naheffingsaanslagen.

De uitlener kan tegen deze naheffingsaanslagen bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie aantekenen. Zo'n situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als de onderaannemer en de inspecteur van mening verschillen over de vraag of sprake is van belastbaar loon. De ontvanger geeft in dit geval alleen een schone verklaring af als de naheffingsaanslagen worden betaald of zekerheid wordt gesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie.

34.18.6. Afgifte verklaring bij ambtshalve aanslag

Als de onderaannemer geen aangifte loonheffingen heeft ingediend en in verband daarmee ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd, wordt de gevraagde verklaring pas afgegeven als aangifte is gedaan. Dat geldt ook als de naheffingsaanslagen al zijn betaald.

Als het indienen van de aangifte leidt tot het opleggen van een aanvullende naheffingsaanslag, geeft de ontvanger de verklaring pas af als is voldaan aan de eisen voor het afgeven van een verklaring.

34.18.7. Afgifte verklaring bij startende ondernemer

Als een nieuwe ondernemer een verklaring aanvraagt in verband met het sluiten van een onderaannemingscontract, kan geen verklaring worden afgegeven omdat nog geen betalingsverplichting bestaat. In dat geval deelt de ontvanger de ondernemer schriftelijk mee dat de gevraagde verklaring nog niet kan worden afgegeven omdat de nieuwe ondernemer nog niet eerder als inhoudingsplichtige loonheffingen heeft moeten afgedragen.

Onder het begrip 'nieuwe ondernemer' valt ook de hervattende ondernemer en de nieuwe ondernemer die de werkzaamheden voortzet van een ex-ondernemer.

34.18.8. Afgifte verklaring bij curator/bewindvoerder

De ontvanger geeft geen verklaring inzake betalingsgedrag af in een situatie waarin het bedrijf door de curator of bewindvoerder wordt voortgezet en de ontvanger niet weet of de loonheffingschuld die daardoor is ontstaan, door de curator en bewindvoerder zal (kunnen) worden afgedragen.

Als het bedrijf echter gedurende langere tijd wordt voortgezet en er dan door de curator of bewindvoerder om een verklaring wordt verzocht, geeft de ontvanger afhankelijk van de omstandigheden een 'schone' verklaring of een 'voorbehoudverklaring' af. Dit gebeurt bijvoorbeeld bij bezwaar, beroep of hoger beroep tegen de belastingaanslag.

34.18.9. Afgifte verklaring bij zelfstandige zonder personeel

Zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) hoeven geen loonheffingen op aangifte af te dragen omdat ze geen werknemers in dienst hebben. Vaak worden deze zelfstandigen door de aannemer toch verplicht een verklaring inzake het betalingsgedrag te overleggen. De ontvanger geeft echter geen verklaring af.

De weigering een verklaring af te geven vindt plaats bij beschikking. De ontvanger vermeldt in die beschikking dat aan de zzp'er geen verklaring inzake betalingsgedrag kan worden verstrekt omdat hij op grond van de gegevens die voorhanden zijn op dat moment geen werknemers in dienst heeft. Hij hoeft dan ook geen loonheffingen te betalen. De ontvanger vermeldt in die afwijzende beschikking ook dat hij geen aansprakelijkheid aanvaardt als mocht blijken dat degene aan wie hij de beschikking heeft afgegeven, geen zzp'er is.

34.19. Administratieve verplichtingen

De aannemer kan het risico van aansprakelijkstelling ook beperken door de administratieve verplichtingen die hij als aannemer heeft, na te komen. Zo moet hij om aanspraak te kunnen maken op de vrijwarende werking van de betaling op de g-rekening, aan een aantal administratieve voorwaarden voldoen.

In de prijs die de aannemer moet betalen aan zijn onderaannemer voor het uitgevoerde werk is een bedrag aan loon begrepen. Dat loonbedrag moet kunnen worden vastgesteld aan de hand van de administratie die de aannemer voert. De aannemer moet voor elke onderaannemer die een werk voor hem uitvoert, een administratie bijhouden.

Het bijhouden van een administratie door een aannemer heeft als doel dat de prestaties van de onderaannemer in de administratie van de aannemer kunnen worden geïdentificeerd en geïndividualiseerd. Op basis daarvan kan de omvang van de aansprakelijkheid worden vastgesteld.

Een volledige omschrijving van de eisen waaraan de administratie van de aannemer moet voldoen is neergelegd in de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 6.

34.20. G-rekening

Een aannemer kan zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen van zijn onderaannemer beperken door het gebruik van een zogenoemde geblokkeerde rekening (hierna verder aangeduid als 'g-rekening'). Dat is een speciale rekening van een onderaannemer bij een bank.

De g-rekening is gebaseerd op de Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 5. Om deze rekening te kunnen openen moet de onderaannemer eerst een g-rekeningovereenkomst sluiten. Bij deze overeenkomst zijn drie partijen betrokken: de onderaannemer, de bank en de Belastingdienst. De Belastingdienst en de bank sluiten de overeenkomst alleen als zij van oordeel zijn dat de onderaannemer voor een g-rekening in aanmerking komt.

Niet elke onderaannemer komt voor een g-rekening in aanmerking. De Belastingdienst gaat alleen een g-rekeningovereenkomst met een onderaannemer aan als deze werk in onderaanneming verricht of op korte termijn gaat verrichten en daarnaast inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen. (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 2).

De aannemer kan het deel van de factuur dat bestemd is voor loonheffingen op de g-rekening van zijn onderaannemer storten. Als de aannemer daarbij de administratieve voorwaarden in acht neemt, is hij tot het bedrag van de storting gevrijwaard van aansprakelijkheid. Deze vrijwaring geldt in beginsel ongeacht of de g-betaling de ontvanger daadwerkelijk bereikt. De vrijwaring geldt echter niet als de aannemer wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de onderaannemer in gebreke zou blijven het op de g-rekening gestorte bedrag aan te wenden voor de betaling van loonheffingen. Deze uitzondering voorkomt dat bijvoorbeeld bij een 'opzetje' het enkele feit dat betrokkene stort op een g-rekening al tot vrijwaring zou moeten leiden.

De onderaannemer kan de op zijn g-rekening gestorte bedragen alleen gebruiken voor het betalen van loonheffingen (en omzetbelasting als sprake is van inlening van arbeidskrachten). De saldi op de g-rekening zijn verpand aan de ontvanger rijksbelastingen. De aanvraag, weigering, het gebruik, de deblokkering en de opheffing van de g-rekening wordt behandeld in het hoofdstuk G-rekening.

34.21. Rechtstreeks storten

Naast de mogelijkheid om ter vrijwaring van de aansprakelijkheid een deel van het factuurbedrag te storten op de g-rekening van de onderaannemer, kan de aannemer ook een deel van het factuurbedrag rechtstreeks storten in een depot bij de Belastingdienst/Centrale Administratie Apeldoorn.

Een rechtstreekse storting heeft onder bepaalde voorwaarden vrijwarende werking (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.6.1). Als de aannemer het in de factuur begrepen loonheffingen bestanddeel ten behoeve van zijn onderaannemer rechtstreeks stort bij de B/CA, komt deze betaling in mindering op de primaire aansprakelijkheid. De rechtstreekse storting moet dan wel voldoende zijn gespecificeerd. De betaling is voldoende gespecificeerd als daarbij naast de gegevens van de onderaannemer zijn vermeld: diens loonbelastingnummer, het desbetreffende factuurnummer en de periode waarin het werk is verricht.

Voor een uitgebreider behandeling van rechtstreekse stortingen zie het hoofdstuk G-rekening.

34.22. Volgorde aansprakelijkstelling

De ontvanger stelt een aannemer in het algemeen pas aansprakelijk nadat is komen vast te staan dat en in hoeverre invordering ten laste van de belastingschuldige zelf, bijvoorbeeld door uitwinning van diens g-rekening geen of onvoldoende kans van slagen biedt. Daarnaast moet de ontvanger ook de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen. In de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.11, is een volgorde van aansprakelijkstelling opgenomen.

Aansprakelijkstelling kan overigens al plaatsvinden vanaf het tijdstip dat de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld.

34.23. Verhaalsrecht aansprakelijke aannemer

Het formele verhaalsrecht van de aansprakelijkgestelde aannemer is geregeld in de Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1. Op grond van die bepaling kan de aannemer in de eerste plaats verhaal zoeken op de feitelijke belastingschuldige (de onderaannemer). Daarnaast kan hij verhaal zoeken op de andere aannemers die op grond van de ketenaansprakelijkheid aansprakelijk zijn voor de niet betaalde belastingschuld.

34.24. Aansprakelijkheid in de confectiesector

Artikel 35a van de Invorderingswet 1990 bewerkstelligt dat alleen voor de confectiesector de keten met één schakel wordt verlengd, namelijk met de opdrachtgever. Op grond daarvan is de opdrachtgever aansprakelijk voor de voldoening van de loonheffingen van alle schakels onder hem in de keten, met betrekking tot het werk waarvoor hij opdracht heeft gegeven.

De in artikel 35a van de Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheid van de opdrachtgever komt overigens overeen met de aansprakelijkheidsregels van de aannemer op grond van artikel 35. Op de aansprakelijkheid van de aannemer voor de loonheffingen van de onderaannemers blijft artikel 35 van de wet van toepassing.

34.24.1. Opdrachtgever confectiesector

In de Invorderingswet 1990, artikel 35a, lid 2 wordt een omschrijving gegeven van het begrip opdrachtgever in de zin van de ketenaansprakelijkheid. De toepassing is beperkt tot artikel 35a om verwarring te voorkomen met het begrip opdrachtgever in de Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, onderdeel a. In de definitie ligt besloten dat de aansprakelijkheid van de opdrachtgever is beperkt tot de opdrachtgever die:

- buiten dienstbetrekking
- in de normale uitoefening van zijn bedrijf
- met een ander, de aannemer, een overeenkomst heeft gesloten om voor hem kleding te vervaardigen

34.24.2. Koper te vervaardigen kleding

In artikel 35a, lid 3 van de Invorderingswet 1990 wordt degene die buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf kleding koopt die nog geheel of gedeeltelijk vervaardigd moet worden gelijkgesteld met een opdrachtgever. Degene die de geheel of gedeeltelijk nog te vervaardigen kleding verkoopt, wordt gelijkgesteld met een aannemer.

34.24.3. Werk in confectiesector buiten dienstbetrekking

Voor het begrip dienstbetrekking in de ketenaansprakelijkheid wordt aangesloten bij de Wet op de loonbelasting 1964. In deze wet wordt onder dienstbetrekking niet alleen verstaan de dienstbetrekking in de zin van het Burgerlijk Wetboek. Ook wordt als dienstbetrekking aangemerkt de arbeidsverhouding van degene die persoonlijk een werk tot stand brengt, op grond van een overeenkomst van aanneming van werk als bedoeld in artikel 7A:1639 van het Burgerlijk Wetboek. Als een werk tot stand wordt gebracht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep of als thuiswerker is geen sprake van een dienstbetrekking. Als de opdracht tot het vervaardigen van kleding namens de opdrachtgever is verstrekt door werknemers in het kader van de uitoefening van hun dienstbetrekking, zijn deze niet aansprakelijk.

34.24.4. Normale uitoefening bedrijf in confectiesector

Werkzaamheden worden als 'normale uitoefening van het bedrijf' aangemerkt wanneer het verstrekken van opdrachten tot het vervaardigen van kleding een regelmatig terugkerend karakter heeft. Het regelmatig terugkerende karakter van de opdrachten moet feitelijk worden beoordeeld. Particulieren die een opdracht verstrekken tot de vervaardiging van kleding worden niet in de ketenaansprakelijkheid betrokken.

34.24.5. Vervaardigen van kleding

De aansprakelijkheid van de opdrachtgever in de confectiesector heeft uitsluitend betrekking op de verschuldigde loonheffingen die verband houden met de vervaardiging van kleding en elke daarop gerichte handeling. Voor de vraag welke werkzaamheden onder het begrip 'vervaardiging van kleding' vallen, is de Leidraad Invordering 2008, artikel 35a.2 van overeenkomstige toepassing.

34.24.6. Opdrachtgever geen eigenbouwer

De eigenbouwer die werk door een onderaannemer laat uitvoeren, moet onderscheiden worden van de opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, onderdeel a) die een overeenkomst met een aannemer sluit. Het is niet mogelijk ter zake van dezelfde werkzaamheden tegelijkertijd opdrachtgever en eigenbouwer te zijn. In de opdrachtgeversaansprakelijkheid zijn de bepalingen van artikel 35 over de eigenbouwer niet van toepassing.

34.24.7. Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes, rente en kosten

Op grond van artikel 35a, lid 1 van de Invorderingswet 1990 is de opdrachtgever niet aansprakelijk voor de in verband met de heffing van loonheffing opgelegde bestuurlijke boete. Deze bepaling laat echter onverlet de mogelijkheid de aansprakelijke opdrachtgever op grond van artikel 32, lid 2 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk te stellen voor heffingsrente, invorderingsrente en kosten, voor zover het belopen daarvan aan hem is te wijten.

34.24.8. Volgorde verhaal nog te vervaardigen kleding

In de volgorde van aansprakelijkstelling worden de opdrachtgever in de confectiesector en de koper van nog te vervaardigen pas in laatste instantie aangesproken, omdat de opdrachtgeversaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft (ook wel aangeduid als 'ultimum remedium').

34.25. Aansprakelijkheid koper vervaardigde kleding

Ook van een koper van reeds vervaardigde kleding kan worden gevraagd dat hij attent is op mogelijke fraude met loonheffingen. Daarnaast is met de invoering van de aansprakelijkheid van een bedrijfsmatige koper van reeds vervaardigde kleding beoogd problemen te voorkomen over het onderscheid tussen toekomstige en bestaande kleding. Ook is hiermee beoogd uit te sluiten dat er bij de invoering van de aansprakelijkheid van de opdrachtgever en de koper van nog te vervaardigen kleding, zoveel mogelijk koopovereenkomsten ter zake van bestaande zaken zouden worden gesloten.

34.25.1. Vrijwaring door storting op g-rekening/safe-harbourregeling

Van de aansprakelijkheid op grond van een koopovereenkomst voor reeds vervaardigde kleding kan de koper zich niet vrijwaren door storting van de verschuldigde belastingen op een g-rekening. De belasting had immers veelal in een veel eerder stadium al betaald moeten worden.

De ondernemer of onderneming die op termijn te leveren kleding koopt en die op het tijdstip van de koop niet weet, noch redelijkerwijs behoort te weten, of die kleding reeds geheel of gedeeltelijk is vervaardigd, mag zich voor wat betreft de vrijwaring voor de gehele order beschouwen als koper van een toekomstige zaak. Hij wordt daarmee wordt gelijkgesteld met een opdrachtgever bedoeld in artikel 35a van de Invorderingswet 1990.

Met deze zogenoemde 'safe-harbourregeling' wordt het door de confectiesector gesignaleerde probleem weggenomen dat het in de praktijk niet altijd mogelijk is onderscheid te maken tussen koop van een bestaande zaak en koop van een nog geheel of gedeeltelijk te vervaardigen zaak.

34.25.2. Disculpatie koper vervaardigde kleding

De koper van een bestaande zaak is gedisculpeerd als aannemelijk is dat hij op het tijdstip van de koop niet wist of behoorde te weten dat ter zake van de vervaardiging van de kleding te weinig of geen belasting zou worden betaald. Voor de discolpatievraag wordt - anders dan bij de opdrachtgever en de koper van nog te vervaardigen kleding - niet de gehele voorliggende vervaardigings- en handelsketen in de beschouwing betrokken, maar wordt uitsluitend het handelen van de koper zelf beoordeeld.

Alleen als de koper van reeds vervaardigde kleding ten tijde van de koop zelf wist of behoorde te weten dat de loonheffingen ter zake van het vervaardigen van kleding niet zijn betaald, moet hij de gevolgen dragen in de vorm van aansprakelijkheid voor de niet-betaalde loonheffingen.

Een bedrijfsmatig handelende koper die een goede administratie bijhoudt, de aan hem uitgereikte facturen bewaart en zoveel mogelijk slechts met bonafide kopers in zee gaat, zal daarmee minder moeite hebben dan de koper die minder nauwgezet aan zijn administratieve en bewaarverplichtingen voldoet en die regelmatig contracteert met twijfelachtige bedrijven.

34.25.3. Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete, rente en kosten

Op grond van artikel 35b van de Invorderingswet 1990 is de koper van een bestaande zaak niet aansprakelijk voor de in verband met de heffing van loonheffing opgelegde bestuurlijke boete.

Deze bepaling laat echter de mogelijkheid onverlet de aansprakelijke koper van een bestaande zaak op grond van artikel 32, lid 2 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk te stellen voor heffingsrente, invorderingsrente en kosten, voor zover het belopen daarvan aan hem is te wijten.

34.25.4. Volgorde verhaal vervaardigde kleding

In de volgorde van aansprakelijkstelling wordt de koper van reeds vervaardigde kleding pas in laatste instantie aangesproken, omdat de opdrachtgeversaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft (ook wel aangeduid als 'ultimum remedium').

35. Bestuurdersaansprakelijkheid

De ontvanger heeft de mogelijkheid bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor belastingsschulden van dat lichaam. Deze bestuurdersaansprakelijkheid heeft niet op alle belastingen betrekking die onbetaald zijn gebleven, maar is beperkt tot de in de wet genoemde belastingen.

De bestuurder is degene die door de ontvanger voor de onbetaald gebleven belastingsschulden aansprakelijk kan worden gesteld. Dat is niet alleen de formele bestuurder, ook andere personen of rechtspersonen die zich hebben beziggehouden met het besturen van de rechtspersoon kunnen aansprakelijk worden gesteld. Een bestuurder kan alleen aansprakelijk worden gesteld als het niet betalen van de belastingsschuld door de rechtspersoon aan de bestuurder is te wijten als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur van die bestuurder.

Op grond van de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling is de rechtspersoon verplicht om, onmiddellijk nadat bekend is dat de rechtspersoon de belasting niet kan betalen, de ontvanger hiervan op de hoogte te stellen. Dit wordt de melding betalingsonmacht genoemd. Het al dan niet op de juiste wijze melden van betalingsonmacht, heeft gevolgen voor de bewijslastverdeling in de bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure.

Een bestuurder die aansprakelijk is gesteld of vreest dat de ontvanger hem aansprakelijk zal stellen, kan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger frustreren. De bestuurder verkoopt bijvoorbeeld zijn bezittingen voordat de ontvanger hierop verhaal heeft kunnen nemen. In dat geval kan de ontvanger deze verkoopovereenkomst vernietigen en zich alsnog op de bezittingen verhalen.

Als een aansprakelijkgestelde bestuurder is overleden, kan de ontvanger de aansprakelijkheidsschuld onder voorwaarden verhalen op de erfgenamen.

Een aansprakelijke bestuurder die zijn aansprakelijkheidsschuld aan de ontvanger heeft betaald, kan het betaalde bedrag verhalen op de belastingsschuldige rechtspersoon of medeaansprakelijken.

De bestuurdersaansprakelijkheid is met ingang van 1 januari 2008 uitgebreid. Deze uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid geeft de ontvanger de mogelijkheid om bestuurders niet alleen aansprakelijk te stellen voor de door de rechtspersoon verschuldigde belasting, maar ook voor een aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

35.1. Lichamen voor bestuurdersaansprakelijkheid

De bestuurdersaansprakelijkheid geldt enkel voor bestuurders van ondernemingen die commerciële activiteiten ontplooiën. Het gaat hierbij om ondernemingen die:

- een rechtspersoon zijn, en

- volledig rechtsbevoegd zijn, en
- aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen

Voor de toepassing van de bestuurdersaansprakelijkheid is vereist dat het lichaam onder de heffing van vennootschapsbelasting valt. Het is niet nodig dat het lichaam ook daadwerkelijk vennootschapsbelasting moet betalen. In de praktijk gaat het vooral om bestuurders van nv's en bv's. Ook kunnen bestuurders van verenigingen en stichtingen op grond van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk worden gesteld. Ook buitenlandse rechtspersonen vallen onder de regeling.

Omdat de bestuurdersaansprakelijkheid alleen geldt voor bestuurders van commerciële ondernemingen, is op enkele rechtspersonen de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling niet van toepassing, bijvoorbeeld rechtspersonen die niet commercieel bezig zijn, zoals publiekrechtelijke rechtspersonen.

Soms is een onderneming voor slechts een deel onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting. De bestuurdersaansprakelijkheid is dan beperkt tot de belastingen die verschuldigd zijn over dat deel van de onderneming.

35.1.1. Bestuurdersaansprakelijkheid bij nv, bv en open cv

Nv's, bv's en open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld, zijn in alle gevallen aan de heffing van de vennootschapsbelasting onderworpen. Deze lichamen bezitten alle rechtspersoonlijkheid en zij zijn volledig rechtsbevoegd. Ze vallen dus onder de bestuurdersaansprakelijkheid op grond van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

35.1.2. Bestuurdersaansprakelijkheid bij verenigingen

De volgende soorten verenigingen zijn altijd aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen:

- coöperaties en andere verenigingen op coöperatieve grondslag
- onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen die op onderlinge grondslag als verzekering- of kredietinstelling optreden
- andere verenigingen als en voor zover zij een onderneming drijven

Alle overige verenigingen vallen onder de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990, als en voor zover zij aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen en zij volledig rechtsbevoegd zijn. Een vereniging is slechts volledig rechtsbevoegd als de statuten van de vereniging in een notariële akte zijn opgenomen. Voor de beoordeling of een vereniging aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen, is niet doorslaggevend wat de doelstelling van de vereniging is maar wat haar activiteiten zijn.

35.1.3. Bestuurdersaansprakelijkheid bij stichtingen

De stichting is altijd een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid. Een stichting is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting als en voor zover zij een onderneming drijft. Als en voor zover een stichting een onderneming drijft, valt een stichting onder de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

Voor de beoordeling of een stichting aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen, is niet doorslaggevend wat de doelstelling van de stichting is maar wat haar activiteiten zijn.

35.1.4. Bestuurdersaansprakelijkheid bij buitenlandse rechtspersonen

De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 is ook van toepassing op bestuurders van buitenlandse rechtspersonen als die rechtspersonen in Nederland aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

35.1.5. Lichamen buiten toepassing

De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 is niet van toepassing op lichamen die:

- niet onderworpen zijn aan de heffing van vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld: publiekrechtelijke rechtspersonen, kerkgenootschappen, verenigingen die geen onderneming drijven, lichamen die een algemeen belang behartigen en geen commerciële activiteiten ontplooiën
- zijn vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting
- zijn vrijgesteld op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 5 en 6, geen volledige rechtsbevoegdheid hebben bijvoorbeeld: verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte
- geen rechtspersoonlijkheid bezitten, bijvoorbeeld: een fiscale eenheid omzetbelasting, een maatschap, vennootschap onder firma

35.2. Bestuurdersaansprakelijke belastingen, boetes, kosten en rente

De bestuurdersaansprakelijkheid is slechts van toepassing op de belastingen die worden genoemd in artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

Een bestuurder kan onder voorwaarden ook aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete of voor de rente en kosten die betrekking hebben op de aanslagen waarvoor hij aansprakelijk is gesteld.

35.2.1. Bestuurdersaansprakelijke belasting

De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 is van toepassing op de door de rechtspersoon niet betaalde:

- loonheffingen
- omzetbelasting
- accijns
- verbruiksbelastingen op alcoholvrije dranken, pruim- en snuiftabak
- belastingaanslagen bij invoer
- belastingen genoemd in de Wet belasting op milieugrondslag, artikel 1
- kansspelbelasting

De bestuurder is dus aansprakelijk voor de belastingen die de rechtspersoon als inhoudingsplichtige is verschuldigd. Op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 kan de bestuurder niet aansprakelijk worden gesteld voor de belastingen waarvoor de rechtspersoon zelf hoofdelijk aansprakelijk is gesteld. Dit is bepaald in artikel 36, lid 7 van de Invorderingswet 1990.

Als een bestuurder aansprakelijk moet worden gesteld voor een aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon moet dat gebeuren op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990.

35.2.2. Bestuurdersaansprakelijke boete, kosten en rente

De bestuurder kan ook aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete, de invorderingsrente en de vervolgingskosten die het lichaam is verschuldigd. Dit kan echter alleen als het ontstaan van de bestuurlijke boete, de invorderingsrente en de vervolgingskosten aan de bestuurder is te wijten.

35.3. Aansprakelijke bestuurders

Artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat ieder van de bestuurders aansprakelijk is. Er zijn echter verschillende soorten bestuurders; de ontvanger moet bij het aansprakelijk stellen daarmee rekening houden. Er zijn bijvoorbeeld formele bestuurders, maar ook personen die zich feitelijk met het bestuur van de vennootschap hebben beziggehouden.

Voor de volgende personen en rechtspersonen die bij het reilen en zeilen van een rechtspersoon zijn betrokken, wordt aangegeven of en in hoeverre ze aansprakelijk kunnen worden gesteld op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid:

- formele bestuurder
- beleidsbepaler
- gewezen bestuurder
- nieuwe bestuurder
- moedervenootschap

- grootaandeelhouder
- commissaris
- procuratiehouder
- externe beleidsbepaler
- vereffenaar
- curator
- bewindvoerder
- lichaam als bestuurder

35.3.1. Bestuurdersaansprakelijkheid formele bestuurder

Onder bestuurder wordt in de eerste plaats verstaan de bestuurder in formele zin die door de algemene vergadering van aandeelhouders of de raad van commissarissen van de rechtspersoon is benoemd. Om de bestuurder(s) van een lichaam te achterhalen, kan de ontvanger het Handelsregister van de Kamer van Koophandel raadplegen. Hierin staan de formele bestuurders van een lichaam vermeld.

Bij de aansprakelijkheid van de bestuurder in formele zin is niet van belang of die bestuurder zich feitelijk met de gang van zaken met betrekking tot het lichaam heeft beziggehouden.

35.3.2. Bestuurdersaansprakelijkheid beleidsbepaler

Naast de bestuurder in formele zin merkt de Invorderingswet 1990 (artikel 36, lid 5, onder b) ook als bestuurder aan degene van wie het aannemelijk is dat hij het beleid van het lichaam (mede) heeft bepaald als ware hij bestuurder. Uit de toevoeging 'als ware hij bestuurder' blijkt dat de enkele omstandigheid dat iemand het beleid van het lichaam mede heeft bepaald, niet voldoende is voor aansprakelijkheid. Voor aansprakelijkheid moet de persoon in kwestie zich daadwerkelijk als bestuurder hebben gedragen.

De bewijslast bij de aansprakelijkstelling van de beleidsbepaler of van de feitelijke bestuurder ligt bij de ontvanger. De ontvanger kan een onderzoek laten instellen naar de feitelijke gedragingen van de vermeende beleidsbepaler.

Uit jurisprudentie kan worden geconcludeerd dat de volgende gedragingen kunnen worden aangemerkt als gedragingen van een beleidsbepaler dan wel een feitelijke bestuurder:

- het voeren van gesprekken met de bank, de accountant en de Belastingdienst
- het ondertekenen van contracten voor de vennootschap
- het aanstellen en ontslaan van personeel en het bepalen van de hoogte van de beloning

- het niet in ondergeschiktheid werken en een zekere machtspositie bekleden

35.3.3. Bestuurdersaansprakelijkheid gewezen bestuurder

De Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 5, onder a bepaalt dat ook de gewezen bestuurder onder omstandigheden aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschulden van het lichaam waarvan hij bestuurder is geweest. Deze bepaling is nodig omdat een bestuurder zich anders aan zijn aansprakelijkheid zou kunnen onttrekken door tijdig ontslag te nemen.

De gewezen bestuurder is niet alleen aansprakelijk voor de belasting die formeel in zijn bestuursperiode is ontstaan, maar ook voor de schuld die tijdens zijn bestuursperiode materieel is ontstaan en pas na zijn bestuursperiode is geformaliseerd.

Een gewezen bestuurder kan geen melding van betalingsonmacht doen. Hij mag zich bij een aansprakelijkstelling dan ook direct disculperen, ook als geen melding van de betalingsonmacht is gedaan.

35.3.4. Bestuurdersaansprakelijkheid nieuwe bestuurder

Een nieuwe bestuurder is in beginsel aansprakelijk voor belastingschulden die al waren vastgesteld toen hij in functie trad. Hij zal zich echter eenvoudig kunnen disculperen als hij geen bemoeienis heeft gehad met het onbehoorlijk bestuur dat aan zijn benoeming voorafging.

De nieuwe bestuurder moet wel aannemelijk maken dat de niet-betaling niet aan hem te wijten is. Hij kan dit doen door aan te tonen dat er niet voldoende middelen aanwezig waren om de belastingschulden te betalen en dat het niet mogelijk is gebleken maatregelen te treffen om de schuld alsnog te voldoen.

35.3.5. Bestuurdersaansprakelijkheid moeder vennootschap

Als een moeder vennootschap als aandeelhouder het beleid van de dochter vennootschap heeft bepaald als ware zij bestuurder, dan zullen die moeder vennootschap en haar bestuurders aansprakelijk zijn voor de belastingschulden van de dochter vennootschap.

35.3.6. Bestuurdersaansprakelijkheid grootaandeelhouder

Tot de beleidsbepalers kunnen worden gerekend de grootaandeelhouders of anderen die in de vennootschap een machtspositie bekleden en zich als feitelijke bestuurders hebben gedragen.

35.3.7. Bestuurdersaansprakelijkheid commissaris

Een commissaris die binnen de grenzen van zijn wettelijke en statutaire bevoegdheden heeft gehandeld, kan niet als feitelijke bestuurder worden aangemerkt.

Ook een orgaan dat statutair bevoegd is tot het geven van aanwijzingen aan het bestuur is in beginsel geen beleidsbepaler.

35.3.8. Bestuurdersaansprakelijkheid procuratiehouder

Geen beleidsbepaler is de aangestelde directeur of administrateur die onder de verantwoordelijkheid van de formele bestuurders handelt en, binnen de grenzen van zijn bevoegdheid, de dagelijkse leiding van de onderneming waarneemt.

Ook procuratiehouders en andere functionarissen met een beperkte volmacht die binnen de grenzen van hun bevoegdheid handelen, zijn geen beleidsbepaler.

35.3.9. Bestuurdersaansprakelijkheid externe beleidsbepaler

Niet aansprakelijk zijn de externe beleidsbepalers, zoals banken die bij kredietverlening voorwaarden aan het beleid in de vennootschap kunnen stellen.

Hetzelfde geldt voor bedrijfskundige adviseurs, hoewel hun adviezen op het te voeren beleid van grote invloed kunnen zijn.

Deze externen worden niet geacht het beleid (mede) te bepalen.

35.3.10. Bestuurdersaansprakelijkheid vereffenaar

De vereffenaar kan op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 5, onder b, als beleidsbepaler aansprakelijk worden gesteld. Deze aansprakelijkheid is beperkt tot bepaalde belastingen.

Als het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van onbehoorlijk bestuur die te wijten is aan de vereffenaar, is deze aansprakelijkheid voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

35.3.11. Bestuurdersaansprakelijkheid curator

In de Leidraad Invordering 2008, artikel 36.3 is bepaald dat de curator in het faillissement van een rechtspersoon niet op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36 aansprakelijk kan worden gesteld. Dit geldt ook als de curator onder omstandigheden het beleid van de rechtspersoon gedurende het faillissement feitelijk bepaalt als ware hij bestuurder.

35.3.12. Bestuurdersaansprakelijkheid bewindvoerder

De door de rechter benoemde bewindvoerder wordt niet als bestuurder aangemerkt. De bestuurder heeft wel de medewerking, machtiging of bijstand van de bewindvoerder nodig, maar de positie van de bewindvoerder is niet gelijk aan die van een bestuurder.

35.3.13. Bestuurdersaansprakelijkheid besturend lichaam

Als de bestuurder van het lichaam zelf ook een lichaam is, worden dat lichaam en de bestuurders daarvan mede als bestuurders aangemerkt van het lichaam dat in gebreke is. Dit is ook het geval als die bestuurder zelf weer een lichaam is, enzovoorts.

Op deze wijze kan een keten van aansprakelijke bestuurders ontstaan met aan het einde één of meer natuurlijke personen. Er is geen voorgeschreven volgorde bij de aansprakelijkstelling van deze bestuurders.

35.4. Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur

Een bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld voor de niet-betaalde belastingen van de vennootschap als het niet-betalen van de belastingen te wijten is aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de bestuurder. Het woord 'kennelijk' houdt in dat er geen twijfel mag bestaan: door deze kennelijk onbehoorlijke taakvervulling door de bestuurder zijn de belastingschulden van de vennootschap niet betaald.

Het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet zich hebben afgespeeld 3 jaar voorafgaande aan het tijdstip van de melding betalingsonmacht of, als er niet gemeld is, 3 jaar voorafgaande aan het tijdstip waarop de rechtspersoon in gebreke is gebleven met de melding van betalingsonmacht.

Bij de bestuurdersaansprakelijkheid wordt uitgegaan van een collectieve verantwoordelijkheid van het bestuur.

Naast de hiervoor genoemde onderwerpen worden met betrekking tot het kennelijk onbehoorlijk bestuur nog de navolgende onderwerpen behandeld:

- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en roekeloos of verwijtbaar handelen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en onvoorziene omstandigheden
- Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur gegeven bij de parlementaire behandeling
- Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur uit de jurisprudentie
- Feiten die tezamen kennelijk onbehoorlijk bestuur vormen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en 'zwarte' lonen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur - overlaten bestuurszaken aan anderen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur - onttrekken gelden aan de vennootschap
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en stelselmatig te laat afdragen van belasting

35.4.1. Collectiviteit van bestuur

Bij de regeling van de bestuurdersaansprakelijkheid wordt ervan uitgegaan dat het financiële beleid een zaak is van het gehele bestuur en dat de bestuurders daarvoor collectief verantwoordelijk zijn.

Als de belasting als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur niet wordt betaald, is de bestuurder die op grond van de interne taakverdeling binnen het bestuur daar weinig of niets van afweet, toch aansprakelijk. De

Invorderingswet 1990 gaat ervan uit dat iedere bestuurder persoonlijk een verwijt treft wanneer er geen belasting wordt betaald als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Elke bestuurder hoort namelijk van de financiële gang van zaken op de hoogte te zijn.

35.4.2. Wanneer onbehoorlijk bestuur?

Van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan slechts worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden aldus gehandeld zou hebben.

Ernstige misslagen en wanbeleid vallen zeker onder kennelijk onbehoorlijk bestuur, ook als geen sprake is van (beoogd) persoonlijk voordeel van de bestuurder. Ook bij minder ernstige fouten kan sprake zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur; bijvoorbeeld als zonder voldoende voorafgaand, deugdelijk onderzoek door onbezonnen, roekeloos of onverantwoordelijk gedrag van een bestuurder bedrijfsrisico's worden genomen die verder gaan dan wat tot normaal ondernemersrisico mag worden gerekend.

Een exacte afbakening van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur is moeilijk te geven. De vraag of in een bepaalde situatie sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur zal naar redelijkheid en billijkheid moeten worden beantwoord, met inachtneming van de concrete omstandigheden van het geval. Uiteindelijk zal de rechter de grenzen van het begrip 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' aangeven.

De regeling van de bestuurdersaansprakelijkheid beoogt het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Van misbruik is in ieder geval sprake wanneer een bestuurder zichzelf of zijn verwanten ongerechtvaardigd verrijkt ten koste van het lichaam.

35.4.3. Roekeloos/verwijtbaar handelen

Ook bij bonafide bestuurders kan sprake zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur als een bestuurder zich roekeloos gedraagt en deze roekeloosheid leidt tot duidelijke en belangrijke bestuursfouten.

Overigens kan de aansprakelijkheid van bestuurders slechts op verwijtbaar handelen berusten.

Niet voorzienbare gebeurtenissen of omstandigheden komen niet voor rekening van de bestuurder. Betalingsonmacht van het lichaam als gevolg van de algemene economische toestand, kan in het algemeen niet tot aansprakelijkheid van de bestuurder leiden. Dit is anders als de bestuurder kan worden verweten dat hij heeft nagelaten bepaalde maatregelen te treffen die in redelijkheid verwacht mogen worden om aan die algemene economische toestand het hoofd te bieden.

35.4.4. Kennelijk onbehoorlijk bestuur in onvoorziene omstandigheden

Er kan geen aansprakelijkheid ontstaan louter en alleen doordat de bestuurder in zijn bedrijfsvoering bepaalde, in het licht van de omstandigheden van het moment bezien redelijke besluiten heeft genomen of handelingen heeft verricht, waarvan later blijkt dat zij op een onjuiste beoordeling van de situatie berustten en tot verlies en dus betalingsmoeilijkheden hebben geleid.

Een bestuursfout moet dus worden beoordeeld naar het moment waarop de betreffende bestuurshandeling werd verricht, aan de hand van wat toen voorzien kon worden.

35.4.5. Kennelijk onbehoorlijk bestuur bij parlementaire behandeling

Bij de parlementaire behandeling van de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 zijn de volgende voorbeelden gegeven van gevallen die onder omstandigheden kennelijk onbehoorlijk bestuur kunnen opleveren:

- ongerechtvaardigde verrijking
- aangaan van een verbintenis ten name van het lichaam in de wetenschap dat deze niet zal kunnen worden nagekomen
- zich niet vergewissen van de (financiële) betrouwbaarheid van contractpartners
- bij belangrijke transacties onvoldoende deskundige voorlichting en bijstand inwinnen
- onverantwoord kostbaar investeren
- onvoldoende informeren van commissarissen
- nemen van beslissingen met vergaande financiële consequenties zonder behoorlijke voorbereiding
- aan duidelijk incompetent gebleken bestuurders de vrijheid geven de vennootschap voor onbeperkte bedragen te verbinden
- verwaarlozen van de kredietbewaking
- niet tijdig indekken tegen duidelijk voorzienbare risico's
- zozeer verwaarlozen van het personeelsbeleid en de betrekkingen met werknemers dat er arbeidsonrust ontstaat en stakingen uitbreken
- nalaten zich voldoende te vergewissen van de kredietwaardigheid van contractpartners aan wie men leveranties op krediet verstrekt en dit krediet te lang laten voortduren

35.4.6. Jurisprudentie kennelijk onbehoorlijk bestuur

Ook uit de jurisprudentie zijn voorbeelden van kennelijk onbehoorlijk bestuur af te leiden:

- onbezonnen, onverantwoordelijk, roekeloos handelen dat het ondernemingsrisico te boven gaat
- het salaris van de bestuurder staat niet in redelijke verhouding tot zijn werkzaamheden

- stelselmatig tegen te lage prijzen werken, zodat betaling van belasting en premies niet mogelijk is
- verzuimen van de boekhoud- en publicatieplicht. Het niet voldoen aan de boekhoudverplichting en het niet publiceren van een balans leidt ertoe dat zonder meer als vaststaand moet worden aangenomen dat elk van de bestuurders zijn taak ook voor het overige kennelijk onbehoorlijk heeft verricht.
- onvoldoende benutten van kredietfaciliteiten kan onder omstandigheden een onrechtmatige daad opleveren
- toekennen van bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen
- onrechtmatige overdracht van activa, activiteiten en handelsnaam, al dan niet in het zicht van het faillissement

35.4.7. Feitencomplex onbehoorlijk bestuur

Uit de jurisprudentie zijn voorbeelden van feiten te halen die op zich niet tot het oordeel kennelijk onbehoorlijk bestuur hoeven te leiden, maar in samenhang met een of meer andere feiten wel daartoe leiden. In de jurisprudentie worden als belangrijkste feiten genoemd:

- niet bijhouden van een administratie
- niet (volledig) voldoen aan de aangifteplicht

Het niet doen van aangifte en/of het ontbreken van een behoorlijke administratie wordt in beginsel aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur. Dit feit wordt echter niet als kennelijk onbehoorlijk bestuur aangemerkt als blijkt dat de bestuurder hiervoor geen verwijt kan worden gemaakt, bijvoorbeeld omdat er sprake was van overmacht.

Ook het niet op de juiste wijze bijhouden van de administratie of het stelselmatig te laag aangifte doen en 'corrigeren' door suppletieaangiften wordt aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

35.4.8. Zwarte lonen

Het uitbetalen van zwarte lonen op zich wordt niet aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur, maar wel gezien als laakbaar en strafwaardig.

Het uitbetalen van zwarte lonen betekent echter ook dat die betalingen (bewust) buiten de boekhouding zijn gehouden. Hieruit moet worden geconcludeerd dat niet voldaan is aan de administratieve verplichtingen en dat onjuiste aangiften loonheffing zijn gedaan. Deze twee feiten worden aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

35.4.9. Overlaten bestuurszaken aan anderen

In gerechtelijke procedures over de bestuurdersaansprakelijkheid wordt regelmatig als verweer ingebracht dat de aansprakelijkgestelde bestuurder 'slechts' statutair bestuurder was en zich niet met de bedrijfsvoering heeft ingelaten. Ook wordt wel gesteld dat de bestuurder binnen de onderneming was belast met specifieke bestuurstaken die geen betrekking hebben op de

fiscale of financiële aspecten van de onderneming. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit als verweer niet wordt geaccepteerd.

Een statutair bestuurder die zich niet met de (inhoudelijke) gang van zaken binnen de onderneming bemoeit, wordt gezien als een voorbeeld van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Immers, door zich als bestuurder geheel afzijdig te houden, onttrekt de bestuurder zich aan zijn verantwoordelijkheid voor de gang van zaken binnen de vennootschap.

Voor de bestuurder die wordt belast met specifieke bestuurstaken geldt dat elke bestuurder verantwoordelijk blijft voor de gehele gang van zaken binnen de onderneming, dus ook voor de financiële aspecten van de bedrijfsvoering.

35.4.10. Onttrekken gelden bv/nv

Het onttrekken van gelden aan de onderneming voor bestuurders, waardoor de (financiële) positie van de onderneming ernstig in gevaar komt, wordt als kennelijk onbehoorlijk bestuur aangemerkt.

Ook het voldoen van vorderingen van concurrente crediteuren waardoor geen recht wordt gedaan aan de preferente positie van de ontvanger, wordt als kennelijk onbehoorlijk bestuur gekwalificeerd.

35.4.11. Stelselmatig te laten afdragen belasting

Het nalatig zijn met het indienen van aangiften en de afdracht van belasting wordt op zich niet aangemerkt als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Het niet of te laat aangifte doen en niet of te weinig belasting afdragen kan wel het gevolg zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur, waarvoor de bestuurder wel aansprakelijk is.

35.4.12. Strafrechtelijke veroordeling

Als een strafrechtelijke veroordeling heeft plaatsgevonden voor een feit dat rechtstreeks verband houdt met het niet betalen van belasting, is er sprake van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Van kennelijk onbehoorlijk bestuur is uiteraard geen sprake als de strafrechtelijke veroordeling geen verband heeft met het niet-betalen van belasting.

35.5. Melding betalingsonmacht bij bestuurdersaansprakelijkheid

Een rechtspersoon die niet in staat is zijn belasting binnen de daarvoor gestelde termijn te voldoen, moet dat onmiddellijk aan de ontvanger meedelen. Aan deze 'melding' van betalingsonmacht, schriftelijk, telefonisch of ten kantore, worden enkele eisen gesteld.

Als de ontvanger al op de hoogte is van de financiële problemen van de rechtspersoon, hoeft geen melding meer te worden gedaan.

De melding kan worden gedaan door de bestuurders van de rechtspersoon.

Een lichaam is volgens artikel 36, lid 2 van de Invorderingswet 1990 verplicht de betalingsonmacht onverwijld te melden nadat is gebleken dat het niet tot betaling in staat is. Op welk moment een lichaam moet melden, is afhankelijk van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat. Daarbij kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De betalingsonmacht ontstaat tijdens de aangiftefase.
- De betalingsonmacht ontstaat na het opleggen van een naheffingsaanslag.
- De betalingsonmacht ontstaat tijdens surseance of faillissement.

De meldingsprocedure wordt stap voor stap uiteengezet in de onderdelen:

- Eerste fase melding
- Geen tijdige melding eerste fase
- Onvolledige melding eerste fase
- Tijdige en volledige melding eerste fase
- Tweede fase melding
- Onvolledige melding tweede fase
- Tijdige en volledige melding tweede fase

Als een rechtsgeldige melding door de rechtspersoon is gedaan, blijft de rechtsgeldigheid niet oneindig voortduren. Op een bepaald moment is er geen sprake meer van betalingsonmacht en eindigt de geldigheid van de melding.

Tegen de beschikking waarbij de ontvanger een melding als niet-rechtsgeldig heeft aangemerkt, staat geen bezwaar open.

Als een rechtsgeldige melding van betalingsonmacht door een rechtspersoon is gedaan, heeft dit geen gevolgen voor het normale heffings- en invorderingsproces.

35.5.1. Schriftelijk melden

Voor een schriftelijke melding is een meldingsformulier beschikbaar dat bestaat uit drie exemplaren, omdat de bestuurder moet melden bij zowel de ontvanger als het bedrijfspensioenfonds:

- één voor de ontvanger
- één voor het bedrijfspensioenfonds
- één voor de melder

In plaats van het meldingsformulier te gebruiken, kan een bestuurder ook per brief melden dat de onderneming belastingen en premies niet kan

betalen. De brief waarin de betalingsonmacht wordt gemeld moet de volgende informatie bevatten:

- de belastingsoort of het soort premies
- het tijdvak van de aangiften, aanslagen of premienota's die de onderneming niet kan betalen
- de omstandigheden waardoor de onderneming niet kan betalen
- de melder moet aangeven wat de problemen precies inhouden en hoe de problemen zijn ontstaan. Het is bijvoorbeeld niet voldoende als oorzaak 'liquiditeitsproblemen' op te geven. Op basis van de verstrekte informatie moet de ontvanger in staat zijn zich een redelijk oordeel te vormen over de oorzaken van de betalingsonmacht.

35.5.2. Telefonisch melden

Een melding van betalingsonmacht kan ook mondeling (op kantoor of telefonisch) worden gedaan. Het is voor een bestuurder raadzaam schriftelijk te melden, omdat hij dan later kan aantonen dat hij heeft gemeld. De bewijslast dat is gemeld, ligt namelijk bij het belastingschuldige lichaam (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.1).

Een mondelinge melding moet dezelfde informatie bevatten als een schriftelijke melding.

35.5.3. Melden op kantoor

Als een bestuurder tijdens een bespreking op kantoor wil melden, reikt de ontvanger een meldingsformulier uit.

Als iemand bij de ontvanger ter plekke wil melden, maar de ontvanger weet niet of zijn gesprekspartner bestuurder is van de onderneming, dan adviseert hij een schriftelijke melding te doen. Als de gesprekspartner toch ter plekke de betalingsonmacht wil melden, dan wijst de ontvanger erop dat hij genoodzaakt zal zijn de melding als niet-rechtsgeldig aan te merken als later blijkt dat de melder niet bevoegd is te melden.

De ontvanger wijst er in het mondelinge onderhoud al op dat mogelijk een tweede fase van de melding volgt. Bij elk gesprek waarin de betalingsmoeilijkheden van een onderneming ter sprake komen, moet de ontvanger de bestuurder of gemachtigde van de onderneming wijzen op de meldingsplicht en de gevolgen van de melding toelichten. Dat geldt ook als sprake is van tijdelijke betalingsproblemen (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.3).

35.5.4. Geen melding

In de jurisprudentie is uitgemaakt dat er in sommige gevallen - als de ontvanger al op de hoogte is van de betalingsmoeilijkheden van de onderneming - geen melding betalingsonmacht meer hoeft te worden gedaan. Als de ontvanger een verzoek om uitstel (met uitzondering van de verzoeken in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep) ontvangt of andere verzoeken/brieven door of namens de onderneming waaruit van

betalingsmoeilijkheden blijkt, dan merkt de ontvanger deze aan als melding betalingsonmacht.

Verzoeken of brieven die worden ontvangen na het tijdstip waarop (nog) rechtsgeldige melding voor de betalingsonmacht mogelijk was, worden niet als melding betalingsonmacht in behandeling genomen. Er moet voorkomen worden dat aan de zijde van de bestuurders en/of het lichaam de indruk bestaat dat een te late melding toch in behandeling is genomen als een rechtsgeldige melding (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.2).

35.5.5. Personen die betalingsonmacht kunnen melden

Op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2 is het lichaam verplicht de betalingsonmacht aan de ontvanger te melden. Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen. Als één van de bestuurders de betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld, heeft die melding ook rechtskracht voor de andere bestuurders.

35.5.6. Melding betalingsonmacht in aangiftefase

Een lichaam is volgens artikel 36, lid 2 van de Invorderingswet 1990 verplicht de betalingsonmacht te melden onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling in staat is. Op welk moment een lichaam moet melden is afhankelijk van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat. Als de belasting op aangifte moet worden afgedragen en het lichaam niet in staat is de belasting af te dragen, moet aan de ontvanger worden gemeld uiterlijk twee weken na de dag waarop de belasting behoorde te zijn betaald. Deze termijn van twee weken na de dag waarop de belasting behoorde te zijn betaald, staat in artikel 7, lid 1 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990.

Het lichaam moet de verschuldigde loonheffing en omzetbelasting betalen binnen 1 maand na het einde van het tijdvak waarin de heffing of belasting is ingehouden dan wel verschuldigd is geworden. Voor de verschuldigde loonheffing en omzetbelasting houdt dit in dat de betalingsonmacht gemeld moet worden uiterlijk twee weken nadat de heffing of de belasting moet worden betaald. De melding moet dus plaatsvinden uiterlijk twee weken na de maand waarin de heffing of de belasting had moeten worden afgedragen.

Voorbeeld

Een bv is over de maand april 2008 een bedrag van € 15.000 aan loonheffing verschuldigd. Dit bedrag moet op aangifte worden voldaan vóór 1 juni 2008. Als de bv de loonheffing over april niet kan betalen moet de betalingsonmacht vóór 15 juni 2008 bij de ontvanger worden gemeld.

35.5.7. Melding in aangiftefase, schattingsregeling OB

De inspecteur kan aan ondernemers die aangifte moeten doen voor de omzetbelasting en voor wie het nauwkeurig vaststellen van de belasting binnen de wettelijke aangiftetermijn bezwaren oplevert, toestemming verlenen de belasting te schatten en aan te geven binnen 1 maand na het einde van het tijdvak waarover de belasting moet worden voldaan.

Lichamen die van deze zogenoemde schattingsregeling gebruikmaken en hun aangifte niet kunnen betalen, moeten op de gebruikelijke wijze hun

betalingsonmacht melden. Dat is dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting betaald had moeten zijn.

35.5.8. Melding in aangiftefase, startende ondernemer

Als aan een startende onderneming (nog) geen aangifte(n) is (zijn) uitgereikt en de inspecteur het lichaam heeft meegedeeld dat de niet op aangifte afgedragen of voldane belasting te zijner tijd wordt geheven door een naheffingsaanslag, dan moet het lichaam op de gebruikelijke wijze de betalingsonmacht melden.

Het lichaam moet dus melden zodra is gebleken dat het niet (meer) tot betaling in staat is. In dat geval mag met het melden van de betalingsonmacht niet worden gewacht totdat een naheffingsaanslag is opgelegd.

35.5.9. Melding in aangiftefase, geen aangifte gedaan

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag het lichaam de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden. Het lichaam moet dat doen binnen de gebruikelijke termijn, dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting betaald had moeten zijn.

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan en daardoor over dat tijdvak een naheffingsaanslag wordt opgelegd, kan na het opleggen van de naheffingsaanslag geen melding van de betalingsonmacht meer plaatsvinden op grond van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2. Zie ook Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.4.

35.5.10. Melden na een naheffingsaanslag

Een lichaam is volgens de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2 verplicht de betalingsonmacht te melden onverwijld nadat is gebleken dat het niet tot betaling in staat is. Op welk moment een lichaam moet melden, is afhankelijk van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat.

In sommige gevallen wordt de materieel verschuldigde belasting niet of niet geheel betaald op aangifte. In die gevallen wordt de te weinig betaalde belasting later alsnog geheven door het opleggen van een naheffingsaanslag. De melding van de betalingsonmacht na een naheffingsaanslag werkt alleen voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld.

Als het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit niet betaalde bedrag in de naheffingsaanslag is begrepen, heeft de mededeling voor dit bedrag geen effect. Het lichaam had voor dit bedrag al in de aangiftefase moeten melden.

In beginsel kan na het opleggen van een naheffingsaanslag de betalingsonmacht voor die naheffingsaanslag worden gemeld.

De melding moet uiterlijk 2 weken na de vervalddag van de naheffingsaanslag worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 1). Er kan echter niet meer gemeld worden voor de naheffingsaanslag als:

- het opleggen van de naheffingsaanslag het gevolg is van de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan de verschuldigde belasting die overeenkomstig de aangifte is of had moeten worden betaald **en**
- het aan opzet of grove schuld van het lichaam is te wijten dat de materieel verschuldigde belasting niet op aangifte is betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2)

Melding van de betalingsonmacht na een naheffingsaanslag is dus niet mogelijk als de naheffingsaanslag is opgelegd op grond van feiten en omstandigheden die al in de aangift fase bekend waren.

De aanwezigheid van opzet of grove schuld is niet afhankelijk van het opleggen van een boete door de inspecteur. De beoordeling of sprake is van opzet of grove schuld voor de toepassing van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 komt toe aan de ontvanger.

Voorbeeld

Een bv moet over de maand oktober 2007 een bedrag van € 15.000 aan loonheffing afdragen. Dit bedrag wordt ook betaald. Een jaar later - op 18 november 2008 - wordt naar aanleiding van een boekenonderzoek over de maand oktober 2007 een naheffingsaanslag opgelegd van € 5.000. De bv mag een eventuele betalingsonmacht voor deze naheffingsaanslag melden als het opleggen van de naheffingsaanslag het gevolg is van bijvoorbeeld een verschil van mening met de inspecteur over de vraag of sprake is van belastbaar loon. De bv moet dan melden vóór 16 december 2008 (uiterlijk 2 weken na 2 december 2008, de vervaldag van de naheffingsaanslag). Als het opleggen van de naheffingsaanslag echter het gevolg is van het bewust doen van een te lage aangifte en er dus sprake is van opzet of grove schuld, dan kan het lichaam op grond van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 in zijn geheel niet meer rechtsgeldig melden.

35.5.11. Melden na een naheffingsaanslag en geen aangifte gedaan

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag het lichaam de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden. Het lichaam moet dat doen binnen de gebruikelijke termijn, dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting behoorde te zijn betaald.

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan en daardoor over dat tijdvak een naheffingsaanslag wordt opgelegd, kan na het opleggen van de naheffingsaanslag geen melding van de betalingsonmacht meer plaatsvinden op grond van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2. Zie ook Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.4.

35.5.12. Melden tijdens surseance

Een lichaam is volgens de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2 verplicht de betalingsonmacht te melden onverwijld nadat is gebleken dat het niet tot betaling in staat is. Op welk moment een lichaam moet melden is afhankelijk van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat.

Als aan een rechtspersoon surseance van betaling is verleend, blijft de meldingsplicht bestaan. Omdat een bewindvoerder niet zonder medewerking van de rechtspersoon voor de boedel kan optreden, is een melding van betalingsonmacht door de bewindvoerder zonder medewerking van de bestuurders niet geldig.

Als de bewindvoerder de betalingsonmacht namens de rechtspersoon meldt, neemt de ontvanger aan dat de melding is gedaan door de bewindvoerder met medewerking van de bestuurders. Echter, als blijkt dat de bestuurders hun medewerking aan de melding hebben geweigerd, heeft de melding door de bewindvoerder geen waarde en is er dus niet rechtsgeldig gemeld (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.6).

35.5.13. Melden tijdens faillissement

Een failliet rechtspersoon hoeft de betalingsonmacht niet meer te melden als de meldingstermijn afloopt op of na de faillissementsdatum. De ontvanger heeft in dit geval bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast alsof rechtsgeldig is gemeld.

De ontvanger merkt de melding aan als rechtsgeldig als deze tijdig is en de ontvanger voorafgaand aan het faillissement om ontbrekende informatie of nadere gegevens en inlichtingen heeft gevraagd en het faillissement wordt uitgesproken voordat de termijn voor het verstrekken van de nadere informatie verstrijkt. De rechtspersoon hoeft de gevraagde gegevens dan niet meer te verstrekken. De ontvanger kan op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 59 en artikel 62 aan de curator in het faillissement informatie opvragen. Het wel of niet verstrekken van deze informatie heeft geen gevolgen voor de rechtsgeldigheid van de melding betalingsonmacht (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.7).

35.5.14. Meldingsprocedure betalingsonmacht in twee fasen

In de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2 is bepaald dat bij een algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld over de inhoud van de melding betalingsonmacht en de te verstrekken gegevens. In het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, 8 en 9 worden deze nadere regels gegeven.

De rechtspersoon is verplicht de ontvanger te melden dat betalingsonmacht is ontstaan. Deze verplichting tot melden van de betalingsonmacht door de rechtspersoon bestaat uit twee fasen (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.8):

- De eerste fase heeft betrekking op de melding van de betalingsonmacht. Het gaat er in deze fase om dat de ontvanger zich een redelijk oordeel kan vormen over de oorzaken van de betalingsonmacht. Niet alleen over de belastingschuld waarvoor is gemeld, maar meer in het algemeen. Het gaat in deze fase dus niet om het verstrekken van uiterst gedetailleerde informatie. Aan de hand van de in de eerste fase verstrekte informatie beoordeelt de ontvanger of de tweede fase moet volgen.
- De tweede fase heeft betrekking op de verplichting van de rechtspersoon om, als de ontvanger hierom vraagt, nadere gegevens en

inlichtingen te verstrekken. Deze gedetailleerde informatie zal betrekking hebben op de financiële positie van de rechtspersoon.

35.5.15. Eerste fase melding

De ontvangst van een melding wordt in beginsel niet door de ontvanger bevestigd aan de rechtspersoon of bestuurder die namens de rechtspersoon meldt. Een bestuurder kan wel aan de ontvanger vragen of de melding door de ontvanger is ontvangen. In dat geval kan de ontvanger meedelen of de melding is ontvangen en aangeven dat de melding nog moet worden beoordeeld.

De ontvanger beoordeelt of een binnengekomen melding tijdig is gedaan en de vereiste informatie bevat waarmee de ontvanger voldoende inzicht wordt verschaft in de oorzaak en de achtergronden die tot de betalingsonmacht hebben geleid.

35.5.16. Geen tijdige melding eerste fase

Als de melding niet tijdig is gedaan, merkt de ontvanger de melding bij beschikking aan als niet rechtsgeldig. De beschikking wordt binnen 2 maanden na ontvangst van de melding door de ontvanger bekendgemaakt, onder vermelding van het feit dat niet tijdig is gemeld.

Als de ontvanger vergeet binnen 2 maanden de beschikking te verzenden, betekent dit niet dat de melding daardoor rechtsgeldig wordt (HR, 16 maart 2007, VN2007/19.26).

35.5.17. Onvolledige melding eerste fase

Als de melding wel tijdig maar onvolledig is, moet de ontvanger de rechtspersoon in de gelegenheid stellen de ontbrekende informatie alsnog binnen 14 dagen te verstrekken. De ontvanger moet er altijd op wijzen dat hij de informatie vraagt in verband met de meldingsregeling. Ook moet hij summier aangeven wat die regeling inhoudt, ook als hij ervan uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is van de regeling. Daarnaast moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de ontbrekende informatie gevolgen heeft voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

Als de rechtspersoon de ontbrekende informatie niet tijdig verstrekt, of de rechtspersoon verstrekt onvolledige informatie, dan wordt de melding bij beschikking als niet rechtsgeldig aangemerkt. De beschikking wordt aan de rechtspersoon binnen 2 maanden na ontvangst van de melding bekendgemaakt onder opgaaf van redenen. Als de ontvanger vergeet binnen 2 maanden de beschikking te verzenden, betekent dit niet dat de melding daardoor rechtsgeldig wordt (HR, 16 maart 2007, VN2007/19.26).

35.5.18. Tijdige en volledige melding eerste fase

Als door de rechtspersoon een tijdige en volledige melding is gedaan, moet de ontvanger beoordelen of er aanleiding is de rechtspersoon te verzoeken nadere gegevens en inlichtingen te verstrekken. Als die aanleiding er niet is, dan is er sprake van een rechtsgeldige melding. In dat geval merkt de ontvanger bij beschikking de melding aan als rechtsgeldig. Daarbij maakt de

ontvanger het voorbehoud dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt aangemerkt als later blijkt dat onjuiste informatie is verstrekt.

De beschikking wordt aan de rechtspersoon bekendgemaakt binnen 2 maanden na ontvangst van de melding of binnen 2 maanden na ontvangst van de - aanvankelijk ontbrekende - informatie.

35.5.19. Tweede fase melding

Als de ontvanger naar aanleiding van een tijdige en volledige melding nadere gegevens en inlichtingen wenst te ontvangen over de oorzaak of oorzaken van de betalingsonmacht en/of over de financiële situatie van de rechtspersoon, dan kan de ontvanger hierom verzoeken.

Bij de beoordeling of al dan niet om nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers wordt gevraagd, kunnen onder meer de volgende criteria een rol spelen:

- de bekendheid van de ontvanger met de financiële situatie van de rechtspersoon en/of bestuurder(s)
- de omstandigheden die hebben geleid tot het niet kunnen betalen van de belastingschuld
- de aard van het bedrijf
- het bedrag van de schuld waarvoor is gemeld en het totaal van de openstaande belastingschulden

De ontvanger doet het verzoek om nadere gegevens en inlichtingen binnen 2 maanden na ontvangst van de melding of na ontvangst van de in de eerste fase aanvankelijk ontbrekende informatie. De ontvanger wijst hierbij op dat hij de gegevens en inlichtingen vraagt in verband met de meldingsregeling. De ontvanger moet ook summier aangeven wat de regeling inhoudt. Hij moet dat ook doen als hij ervan uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is van de meldingsregeling. Ook moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de nadere gegevens en inlichtingen leidt tot gevolgen voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

De ontvanger zal per geval een redelijke termijn stellen waarbinnen de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt.

Iedere bestuurder is bevoegd nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen. De ontvanger mag de stukken waarom hij heeft gevraagd kopiëren en er uittreksels van maken.

De ontvanger controleert of de nadere gegevens en inlichtingen tijdig en volledig zijn verstrekt en hij beoordeelt de gegevens. Daarbij kunnen zich verschillende situaties voordoen.

35.5.20. Onvolledige melding tweede fase

Als de nadere gegevens en inlichtingen tijdig maar onvolledig worden verstrekt, moet de ontvanger de rechtspersoon de gelegenheid geven binnen 14 dagen de ontbrekende gegevens of inlichtingen alsnog te

verstrekken. Daarbij moet de ontvanger er altijd op wijzen dat hij deze gegevens vraagt in verband met de meldingsregeling. Ook moet de ontvanger summier aangeven wat de regeling inhoudt, ook als ervan uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is van de regeling. Daarnaast moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de gevraagde gegevens gevolgen kan hebben voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

Als de rechtspersoon ook de ontbrekende nadere gegeven en inlichtingen niet tijdig of onvolledig verstrekt - na het geven van de nadere termijn van 14 dagen - dan merkt de ontvanger de melding bij beschikking aan als niet rechtsgeldig.

35.5.21. Tijdige en volledige melding tweede fase

Als de nadere gegevens en inlichtingen, eventueel na het geven van de nadere termijn van 14 dagen, tijdig en volledig worden verstrekt, dan kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De melding is niet rechtsgeldig. Als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen blijkt dat deze onjuist zijn, of dat de gegevens verstrekt in de eerste fase van de melding onjuist zijn, dan is de melding niet rechtsgeldig. De beschikking wordt zo spoedig mogelijk aan de rechtspersoon bekendgemaakt.
- De melding is rechtsgeldig. Als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen niet blijkt dat deze onjuist zijn, of dat de gegevens verstrekt in de eerste fase van de melding onjuist zijn, dan is de melding rechtsgeldig. De beschikking wordt zo spoedig mogelijk aan de rechtspersoon bekendgemaakt. Daarbij maakt de ontvanger het voorbehoud dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt aangemerkt, als later blijkt dat onjuiste gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

35.5.22. Geldigheidsduur melding betalingsonmacht

De geldigheid van de melding vangt aan op de datum van ontvangst van de (uiteindelijk) als rechtsgeldig beoordeelde melding van betalingsonmacht. De melding wordt gedaan voor de over een bepaald tijdvak verschuldigde belasting. Als de toestand van betalingsonmacht blijft voortduren, dan hoeft de rechtspersoon niet opnieuw te worden gemeld voor na de melding op aangifte verschuldigde belasting en vervallen naheffingsaanslagen. Dit geldt uiteraard niet voor naheffingsaanslagen waarvoor op grond van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 rechtsgeldig melden niet mogelijk is. Zo'n melding die rechtsgeldig blijft wordt ook wel een doorlopende melding genoemd.

De toestand van betalingsonmacht en dus de rechtsgeldige melding eindigt in beginsel op het tijdstip waarop de naheffingsaanslagen waarvoor gemeld is, zijn betaald. Dit is alleen anders als naar het oordeel van de ontvanger feitelijk geen sprake meer is van een toestand van betalingsonmacht omdat afdracht en voldoening op aangifte weer zijn hervat. In dit laatste geval herleeft de meldingsplicht op voorwaarde dat de ontvanger de rechtspersoon daarover tijdig en schriftelijk heeft geïnformeerd (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.12).

35.5.23. Bezwaar beoordeling melding betalingsonmacht

De Invorderingswet 1990 geeft geen mogelijkheid om bezwaar, beroep of hoger beroep in te stellen tegen de beslissing van de ontvanger dat een melding betalingsonmacht niet rechtsgeldig is. De bestuurder kan dit wel aan de orde laten komen bij de behandeling van een ingediend bezwaar- of (hoger) beroepschrift tegen de aansprakelijkstelling.

35.5.24. Gevolgen melding van betalingsonmacht voor heffing/invordering

Het melden van de betalingsonmacht bij de ontvanger houdt niet in dat de rechtspersoon mag afwijken van de gebruikelijke heffingsbepalingen. De rechtspersoon moet op normale wijze aangifte doen voor de loonheffing en omzetbelasting. Evenmin heeft het melden van de betalingsonmacht in de aangiftedfase tot gevolg dat het opleggen van naheffingsaanslagen loonheffing en omzetbelasting achterwege blijft.

De ontvanger merkt een melding van betalingsonmacht niet ook aan als een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding. Voor uitstel van betaling of kwijtschelding moet de rechtspersoon een afzonderlijk verzoek doen. Wel kan de rechtspersoon gelijktijdig met de melding betalingsonmacht verzoeken om uitstel van betaling of kwijtschelding. Dit verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding wordt op de normale wijze behandeld overeenkomstig het beleid zoals dat geldt voor belastingschulden van ondernemers.

Het doen van een melding van betalingsonmacht heeft ook niet tot gevolg dat ten aanzien van de rechtspersoon geen (verdere) invorderingsmaatregelen meer worden genomen. De ontvanger beoordeelt op grond van de melding of in daartoe aanleiding gevende gevallen het treffen van (versnelde) invorderingsmaatregelen nodig is om de belangen van de Belastingdienst veilig te stellen.

35.6. Bewijslast bij bestuurdersaansprakelijkheid

Bij wie de bewijslast ligt in een bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure is ten eerste afhankelijk van de vraag of er een rechtsgeldige melding betalingsonmacht is gedaan of niet.

Verder kan het aansprakelijk stellen van een gewezen bestuurder of een nieuwe bestuurder bijzondere regels over de bewijslastverdeling met zich meebrengen.

35.6.1. Bewijslast rechtsgeldige melding betalingsonmacht

Als de rechtspersoon de betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld, dan is de bestuurder alleen aansprakelijk als de ontvanger aannemelijk kan maken dat het niet betalen van de belastingschuld aan de bestuurder is te wijten als gevolg van kennelijk onbehoorlijke bestuur. Dit kennelijk onbehoorlijk bestuur moet hebben plaatsgevonden in de periode van 3 jaar voorafgaande aan het tijdstip van de melding betalingsonmacht (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 3).

De ontvanger zal in zijn aansprakelijkstelling moeten aangeven waarom hij vindt dat van kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake is. De ontvanger kan daarbij niet volstaan met het noemen van het wetsartikel waarop hij de aansprakelijkheid heeft gebaseerd. Hij zal alle feiten en omstandigheden van het concrete geval die volgens hem van kennelijk onbehoorlijk bestuur getuigen, in de aansprakelijkstellingsbeschikking moet vermelden. Alleen dan kan de aansprakelijkgestelde bestuurder zijn bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling voldoende motiveren.

Als een rechtsgeldige melding is gedaan en die melding blijft geldig voor een later opgelegde naheffingsaanslag, dan wordt ervan uitgegaan dat voor deze naheffingsaanslag een zelfstandige, rechtsgeldige melding heeft plaatsgevonden. Bij een aansprakelijkstelling voor deze aanslag moet het kennelijk onbehoorlijk bestuur zich hebben afgespeeld 3 jaar voorafgaand aan de dag waarop uiterlijk betalingsonmacht had moet worden gemeld, als geen sprake was geweest van een doorlopende melding.

Voorbeeld

Een rechtspersoon heeft een rechtsgeldige melding van betalingsonmacht gedaan voor de op aangifte verschuldigde loonheffing over het tijdvak januari 2008. Met dagtekening 1 april 2008 wordt een naheffingsaanslag opgelegd over het jaar 2005. De vervaldag van de aanslag is 15 april 2008. Het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet zich dan hebben voorgedaan in de periode 3 jaar voorafgaand aan 30 april 2008.

35.6.2. Bewijslast niet rechtsgeldige melding betalingsonmacht

Als niet of niet rechtsgeldig is gemeld, gaat de ontvanger ervan uit dat het niet betalen van de aanslag aan de bestuurder(s) het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur (het zogenoemde wettelijke vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur) (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 4). Het feit dat voor bepaalde aanslagen niet rechtsgeldig is gemeld, kan voor de ontvanger dus aanleiding zijn om de bestuurder(s) voor deze aanslagen aansprakelijk te stellen.

Nadat de bestuurder aansprakelijk is gesteld heeft hij nog de mogelijkheid om zich tegen de aansprakelijkstelling te verzetten. De bestuurder mag aannemelijk maken dat hem geen kennelijk onbehoorlijk bestuur valt te verwijten. Hij moet dan wel eerst aannemelijk maken dat het niet aan hem is te wijten dat er voor de aanslagen niet of niet rechtsgeldig is gemeld.

Dus:

1. De ontvanger kan de bestuurder aansprakelijk stellen voor aanslagen waarvoor geen rechtsgeldige melding is gedaan. De ontvanger hoeft hierbij niet aan te tonen dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur (in deze gevallen geldt het wettelijke vermoeden van onbehoorlijk bestuur).
2. De bestuurder maakt aannemelijk dat het niet melden van de betalingsonmacht niet aan hem is te wijten.
3. De bestuurder mag vervolgens proberen het kennelijk onbehoorlijk bestuur te weerleggen.

Als de bestuurder er niet in slaagt het bewijs genoemd onder letter b te leveren, komt hij aan het weerleggen van het kennelijk onbehoorlijk bestuur niet toe. Hij is dan zonder meer aansprakelijk.

Uit de jurisprudentie blijkt dat het voor de bestuurder zeer moeilijk is het bewijs te leveren dat het niet melden van de betalingsonmacht niet aan hem is te wijten.

35.6.3. Bewijslast gewezen bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid

Een gewezen bestuurder is aansprakelijk voor de belastingschuld die gedurende zijn bestuursperiode is ontstaan. Hij kan echter geen mededeling van betalingsonmacht doen als hij op het moment van het ontstaan van de meldingsverplichting niet meer als bestuurder bij de rechtspersoon in functie is. In dat geval hoeft de gewezen bestuurder, wanneer hij aansprakelijk wordt gesteld, niet eerst aannemelijk te maken dat het niet melden niet aan hem te wijten is. Hij wordt direct toegelaten tot het weerleggen van het kennelijk onbehoorlijk bestuur (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 6). De gewezen bestuurder wordt dus niet beperkt in zijn rechten ten opzichte van de zittende bestuurders (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.6.2).

Het voorgaande geldt uiteraard niet als het gaat om aangiften die gedurende zijn bestuursperiode niet zijn voldaan of aanslagen die gedurende zijn bestuursperiode zijn opgelegd en waarvoor hij wel had kunnen melden. Ook al wordt hij hiervoor pas na zijn aftreden aansprakelijk gesteld, dan wordt hij voor deze aanslagen niet als een gewezen bestuurder beschouwd en geldt voor hem de normale bewijstlastverdeling als bij een niet-rechtsgeldige melding.

Als een naheffingsaanslag wordt opgelegd ten gevolge van opzet of grove schuld, dan kan de rechtspersoon geen rechtsgeldige melding van betalingsonmacht meer doen. Er bestaat dan een wettelijk vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur dat niet kan worden weerlegd. In deze situatie kan de gewezen bestuurder het wettelijk vermoeden van onbehoorlijk bestuur ook niet weerleggen. Als de gewezen bestuurder nog bestuurder was geweest, had hij voor deze naheffingsaanslag immers evenmin rechtsgeldig kunnen melden. Het is dan niet logisch om de gewezen bestuurder wel toe te laten tot het weerleggen van het kennelijk onbehoorlijk bestuur. Hij zou dan meer rechten hebben dan de zittende bestuurder.

35.6.4. Bewijslast nieuwe bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid

De nieuwe bestuurder is ook aansprakelijk voor de op het moment van zijn benoeming al bestaande belastingschuld. In de meeste gevallen zal hij echter vrij makkelijk aannemelijk kunnen maken dat hem geen kennelijk onbehoorlijk bestuur valt te verwijten, omdat hij voor zijn aantreden geen bemoeienis heeft gehad met het besturen van de rechtspersoon. Verder moet hij ook aannemelijk kunnen maken dat er gedurende zijn bestuursperiode niet voldoende middelen aanwezig waren om de belastingschulden te betalen en dat het niet mogelijk was maatregelen te treffen om de schuld toch te voldoen (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.6.3).

Voor een nieuwe bestuurder is het dus verstandig de financiële positie van de rechtspersoon vooraf grondig te bestuderen.

35.7. Vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling bij bestuurdersaansprakelijkheid

De mogelijkheid bestaat dat een bestuurder die aansprakelijk is gesteld of vreest dat de ontvanger hem aansprakelijk zal stellen, zal proberen zijn bezittingen voor de ontvanger veilig te stellen. De ontvanger heeft dan geen of nauwelijks verhaalsmogelijkheden bij de bestuurder. De bestuurder kan dit bijvoorbeeld doen door zijn vermogen naar het buitenland weg te sluisen, zodat de ontvanger daar zeer moeilijk verhaal kan halen.

Ook kan de bestuurder zijn bezittingen verkopen met als gevolg dat de ontvanger er geen beslag meer op kan leggen. In dit laatste geval is het onder bepaalde omstandigheden mogelijk voor de ontvanger om toch beslag te leggen op de verkochte zaak alsof deze zaak nog eigendom is van de bestuurder. De ontvanger vernietigt dan de rechtshandeling (in dit geval vernietigt hij de koopovereenkomst van de zaak) (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 8). De vernietiging gebeurt door een buitengerechtelijke verklaring van de ontvanger aan de aansprakelijkgestelde en de wederpartij van de aansprakelijkgestelde of door een rechterlijke uitspraak.

De ontvanger kan de vernietiging ook invoeren als het gaat om andere rechtshandelingen met betrekking tot de zaak. Bijvoorbeeld als de bestuurder de zaak schenkt aan een wederpartij. De ontvanger legt dan beslag op de zaak alsof deze niet aan de wederpartij van de aansprakelijkgestelde is geschonken.

Er is een aantal voorwaarden waaraan moet zijn voldaan voordat de ontvanger de rechtshandeling kan vernietigen.

35.7.1. Voorwaarden vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling

Voordat de ontvanger de rechtshandeling kan vernietigen moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan:

- De rechtshandeling moet onverplicht zijn (dat wil zeggen dat er voor de bestuurder geen verplichting was om de zaak te schenken of te verkopen).
- De rechtshandeling heeft tot gevolg dat de mogelijkheid tot verhaal op de bestuurder is verminderd. Schenkt of verkoopt de bestuurder een van zijn bezittingen aan een derde, maar houdt hij voldoende bezittingen over waarop de ontvanger zich kan verhalen, dan kan de ontvanger de schenking of verkoop niet vernietigen. De ontvanger is door die rechtshandeling dan namelijk niet benadeeld. Als de rechtshandeling als gevolg heeft dat de ontvanger zich nog steeds kan verhalen, maar op een veel moeizamer wijze, dan is er wel sprake van benadeling en kan deze rechtshandeling worden vernietigd.
- De ontvanger moet aannemelijk kunnen maken dat het de bestuurder erom begonnen was de mogelijkheid tot verhaal op zijn bezittingen te verminderen. Deze bewijslast voor de ontvanger gaat niet zo ver dat de ontvanger opzet bij de bestuurder moet aantonen. Vaak wordt uit de

omstandigheden van het geval opzet als het ware afgeleid. Het aangeven van deze omstandigheden is dan al voldoende.

35.7.2. Gevolgen vernietiging onverplichte rechtshandeling

Door het vernietigen van de rechtshandeling kunnen rechten van derden die te goeder trouw zijn, niet worden geschaad. Derden te goeder trouw zijn degenen aan wie de goederen door de wederpartij van de bestuurder zijn doorverkocht en die niet wisten van de benadeling van de ontvanger door de transactie met de bestuurder.

Als het om roerende zaken gaat, hoeft de ontvanger niet eerst aan de rechter te vragen of hij de rechtshandeling mag vernietigen. Als de ontvanger vindt dat aan de vereiste voorwaarden is voldaan, mag hij beslag leggen op de zaak alsof deze nog eigendom was van de bestuurder. De wederpartij van de aansprakelijkgestelde die eigenaar is geworden van de zaken en met het beslag van de ontvanger wordt geconfronteerd, heeft de mogelijkheid de ontvanger te dagvaarden voor de civiele rechter (bijvoorbeeld in kort geding). De rechter zal beoordelen of de ontvanger de rechtshandeling terecht heeft vernietigd. Als de ontvanger ongelijk krijgt, moet hij het beslag opheffen. Als de ontvanger wel gelijk krijgt, kan hij de in beslag genomen zaken verkopen. Tegen de uitspraak van de rechter is hoger beroep mogelijk.

Als de te bestrijden handeling onroerende zaken betreft, dan zal de ontvanger in de regel kiezen voor een zogenoemd Pauliana-beslag: een conservatoir beslag op een onroerende zaak dat wordt gelegd in afwachting van een rechterlijke uitspraak waarbij de handeling wordt vernietigd.

35.8. Bestuurdersaansprakelijkheid erfgenamen

Erfgenamen van bestuurders kunnen aansprakelijk worden gesteld voor bedragen waarvoor de overleden bestuurder bij zijn leven op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk is gesteld. Zij moeten naar evenredigheid van hun aandeel dat zij uit de nalatenschap hebben ontvangen bijdragen in de aansprakelijkheidsschuld.

Als het gaat om een belastingschuld waarvoor de erflater/bestuurder vóór zijn overlijden aansprakelijk is gesteld, maar waarvan het bedrag van de aansprakelijkheid ná het overlijden wordt vastgesteld, dan is de aansprakelijkheid van de erfgenamen beperkt tot hun erfdeel (Invorderingswet 1990, artikel 48).

35.9. Verhaalsrecht bestuurdersaansprakelijke

De bestuurder die voor loonheffing- en omzetbelastingsschulden van de rechtspersoon aansprakelijk is gesteld en zijn aansprakelijkheidsschuld aan de ontvanger heeft betaald, kan het door hem betaalde bedrag verhalen op de belastingschuldige rechtspersoon. Als dit niet of niet geheel mogelijk is, heeft de bestuurder nog een andere mogelijkheid. Als er op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 meer hoofdelijke aansprakelijke bestuurders zijn aan te wijzen, is ieder van hen voor een gelijk deel aansprakelijk voor de schuld die niet op de belastingschuldige zelf kan worden verhaald. De aansprakelijke bestuurder kan zich dan op deze

andere bestuurders verhalen voor zover hij aan de ontvanger meer heeft betaald dan zijn deel (Invorderingswet 1990, artikel 55).

Ook degene die niet (rechtstreeks) door de ontvanger aansprakelijk is gesteld, maar wel aan de mede-aansprakelijke bestuurder (die wel aansprakelijk is gesteld) op grond van het vorenstaande in de schuld heeft bijgedragen, heeft het recht deze bijdrage van de belastingschuldige terug te vorderen.

De aansprakelijkgestelde die de belastingschuld heeft voldaan of in de belasting heeft bijgedragen, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of de medeaansprakelijke op grond van artikel 57 van de Invorderingswet 1990 gesubrogeerd in het fiscale voorrecht.

35.10. Uitbreiding aansprakelijkheid

Artikel 36b van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger de mogelijkheid om bestuurders van een rechtspersoon aansprakelijk te stellen voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon. Op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 7 kan de ontvanger een bestuurder slechts aansprakelijk stellen voor de belasting die de rechtspersoon uit eigen hoofde is verschuldigd. Artikel 36b van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger de mogelijkheid om een bestuurder ook aansprakelijk te stellen voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon. Dit is dus een uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid.

Omdat artikel 36b van de Invorderingswet 1990 eigenlijk alleen een uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid is, zijn veel bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 op het nieuwe artikel van overeenkomstige toepassing verklaard en zijn er maar enkele afwijkende bepalingen.

Een belangrijke afwijkende bepaling is de verplichte volgorde van aansprakelijk stellen bij een fiscale eenheid omzetbelasting.

Omdat de uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid betrekkelijk nieuw is, kan de ontvanger met het overgangsrecht te maken krijgen.

35.10.1. Bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijkheidsschuld

Omdat artikel 36b slechts een uitbreiding is van de bestuurdersaansprakelijkheid, zijn veel bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 van overeenkomstige toepassing verklaard (Invorderingswet 1990, artikel 36b, lid 2). Dat houdt in dat voor het aansprakelijk stellen van een bestuurder voor de aansprakelijkheidsschuld van een rechtspersoon de bepalingen uit artikel 36 van de Invorderingswet 1990 moeten worden toegepast. Dit zijn de bepalingen in lid 2-6 en lid 8 van artikel 36 van de Invorderingswet 1990.

Het toepassen van de bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 heeft voor de aansprakelijkstelling op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 alleen afwijkende gevolgen voor de mededeling van betalingsonmacht en het kennelijk onbehoorlijk bestuur. Dit heeft specifieke gevolgen voor het toepassen van de bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 voor de melding betalingsonmacht en het kennelijk

onbehoorlijk bestuur inzake de aansprakelijkheidsbepaling van het nieuwe artikel 36b van de Invorderingswet 1990.

35.10.2. Voorbeeld melding betalingsonmacht

De bestuurder is verplicht de melding van betalingsonmacht voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon te doen. De melding dient op grond van artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 plaats te vinden uiterlijk 2 weken na de dag dat de aansprakelijkheidsschuld door de rechtspersoon had moeten zijn voldaan.

Voorbeeld

Een fiscale eenheid omzetbelasting bestaat uit 3 deelnemers: bv A, bv B en bv C. De fiscale eenheid krijgt een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd omdat de omzetbelasting over februari 2008 niet is betaald. De dagtekening van de aanslag is 1 mei 2008. De aanslag moet binnen 14 dagen worden betaald. Er vindt geen betaling plaats op de aanslag en de ontvanger stelt die deelnemer van de fiscale eenheid aansprakelijk waar de schuld materieel is ontstaan. Dat is in dit geval bv C. De beschikking waarbij bv C aansprakelijk wordt gesteld op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990 is gedagtekend 1 juni 2008. De betalingstermijn van de beschikking is 2 maanden. Door de aansprakelijkgestelde bv C wordt geen bezwaar ingediend tegen de aansprakelijkstelling. Betalen kan de bv C niet, aangezien de rechtspersoon in financiële moeilijkheden is geraakt. De bestuurder moet de betalingsonmacht inzake de aansprakelijkheidsschuld uiterlijk melden 2 weken na de dag dat de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn voldaan. Dat is dus uiterlijk 14 augustus 2008.

35.10.3. Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur

De driejaarstermijn voor kennelijk onbehoorlijk bestuur is voor de aansprakelijkheidsbepaling van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 bewust verlengd naar 7 jaar. Dit houdt in dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur niet in de 3 jaren voorafgaand aan het tijdstip van de melding moet hebben plaatsgevonden, maar in de 7 jaren voorafgaand het tijdstip van de melding. De termijn waarbinnen het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet hebben plaatsgevonden is voor de bestuurdersaansprakelijkheid voor een aansprakelijkheidsschuld verlengd, omdat er al heel wat jaren verstreken kunnen zijn op het moment dat een bestuurder aansprakelijk wordt gesteld voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

Voorbeeld

Een bv leent in 2008 personeel in van een malafide uitzendbureau. Dit uitzendbureau (uitlener) doet aangifte voor een te laag bedrag aan belastingen, waardoor hij zijn personeel tegen een laag tarief kan aanbieden. Er wordt in 2009 een naheffingsaanslag aan het uitzendbureau opgelegd over 2008. De ontvanger wil gaan invorderen bij het uitzendbureau maar er is geen verhaal. De ontvanger stelt de bestuurder van het uitzendbureau aansprakelijk op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990. Nadat deze aansprakelijkheidsprocedure is afgerond, inclusief bezwaar en beroep, is het inmiddels 2012. De bestuurder van het uitzendbureau biedt geen verhaal en de ontvanger stelt in 2012 de bv aansprakelijk op grond van inlening van personeel (Invorderingswet 1990, artikel 34). Ook de inlenende bv wendt alle rechtsmiddelen aan tegen de beschikking aansprakelijkstelling. Na de procedure (in 2014) stelt de

ontvanger de bestuurder van de inlenende bv aansprakelijk, omdat de bv ook geen verhaal biedt. De ontvanger stelt de bestuurder aansprakelijk voor de aansprakelijkheidsschuld van de bv op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990. Aangezien de bestuurder van de bv de betalingsonmacht voor de aansprakelijkheidsschuld rechtsgeldig heeft gemeld, moet de ontvanger bewijzen dat het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld te wijten is aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de bestuurder. Dit kennelijk onbehoorlijk bestuur is voornamelijk gelegen in het inlenen van personeel van een malafide uitzendbureau in 2008. Als de driejaarstermijn zou hebben gegolden voor deze aansprakelijkstelling, dan zou de ontvanger slechts 'terug' kunnen tot het jaar 2011 (3 jaar voor melding betalingsonmacht). De wetgever heeft hier rekening mee gehouden en de termijn verlengt naar 7 jaar. De ontvanger kan dus het kennelijk onbehoorlijk bestuur dat heeft plaatsgevonden in 2008 bewijzen, omdat 2008 binnen de zevenjaarstermijn voorafgaand aan de melding betalingsonmacht ligt.

Op 1 januari 2008 is artikel 49 van de Invorderingswet 1990 gewijzigd. In lid 1 van artikel 49 is bepaald dat de ontvanger een bestuurder pas op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk mag stellen als de rechtspersoon in gebreke is met de betaling van de aansprakelijkheidsschuld.

35.10.4. Verplichte volgorde aansprakelijkstelling fiscale eenheid omzetbelasting

Door de invoering van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 zou het mogelijk zijn dat bestuurders van een deelnemer van een fiscale eenheid omzetbelasting aansprakelijk worden gesteld voor een belastingschuld die materieel niet bij hun rechtspersoon is ontstaan. Om dit te voorkomen is in artikel 36b.1. van de Leidraad Invordering 2008 een bepaling opgenomen die de ontvanger bij een fiscale eenheid omzetbelasting een verplichte volgorde van aansprakelijkstellen voorschrijft. Als het de ontvanger namelijk bekend is bij welke deelnemer van de fiscale eenheid de materiële belastingschuld is ontstaan, dan houdt de verplichte volgorde in dat de ontvanger eerst die deelnemer van de fiscale eenheid aansprakelijk stelt waar de materiële omzetbelastingsschuld is ontstaan. Daarna kan hij de bestuurder van die deelnemer op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk stellen. Als dit alles geen effect heeft, kan de ontvanger de overige deelnemers van de fiscale eenheid aansprakelijk stellen en vervolgens eventueel de bestuurders van de overige deelnemers.

35.10.5. Overgangsrecht bij aansprakelijkstelling voor aansprakelijkheidsschuld

De bepalingen van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 mogen niet worden toegepast op beschikkingen aansprakelijkstelling die zijn bekendgemaakt voor 1 januari 2008, omdat de bepalingen van artikel 36b met ingang van 1 januari 2008 van kracht zijn geworden.

Voorbeeld

De ontvanger heeft een deelnemer van een fiscale eenheid omzetbelasting op 12 december 2007 aansprakelijk gesteld en de beschikking diezelfde dag bekendgemaakt. De ontvanger mag nu niet, als betaling op de beschikking uitblijft, de bestuurder van deze deelnemer bijvoorbeeld op 1 mei 2008

aansprakelijk stellen op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990. Als de ontvanger de deelnemer pas op 2 januari 2008 aansprakelijk had gesteld, dan kan de ontvanger de bestuurder wel op 1 mei 2008 aansprakelijk stellen voor het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

36. Aansprakelijkheidsbepalingen overig

In dit hoofdstuk worden de aansprakelijkheidsbepalingen besproken die niet in een ander hoofdstuk worden behandeld.

Niet in dit hoofdstuk staan de bepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 34 - zie daarvoor Inlenersaansprakelijkheid; ook niet artikel 35, 35a en 35b - zie daarvoor Ketenaansprakelijkheid; en ook niet artikel 36 - zie daarvoor Bestuurdersaansprakelijkheid.

Dit hoofdstuk behandelt de volgende aansprakelijkheidsbepalingen:

- aansprakelijkheid voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33)
- aansprakelijkheid bestuurders Vpb bij niet-toegestane handelingen (Invorderingswet 1990, artikel 36a)
- aansprakelijkheid voor niet in Nederland wonenden (Invorderingswet 1990, artikel 37)
- aansprakelijkheid onterecht niet ingehouden loonbelasting en kansspelbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 38)
- aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 39)
- aansprakelijkheid vervreemders van aandelen (Invorderingswet 1990, artikel 40)
- aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland (Invorderingswet 1990, artikel 41)
- aansprakelijkheid voor overdrachtsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42)
- aansprakelijkheid OB bij huur van voertuig (Invorderingswet 1990, artikel 42a)
- aansprakelijkheid leveranciers onroerende zaken voor omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42b)
- aansprakelijkheid voor omzetbelasting bij carrouselfraude (Invorderingswet 1990, artikel 42c)
- aansprakelijkheid fiscale eenheid omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 43)
- aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting (Invorderingswet 1990, artikelen 43 en 43a)
- aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 44)

- aansprakelijkheid verzekeraar inzake lijfrente (Invorderingswet 1990, artikel 44a)
- aansprakelijkheid verzekeraar inzake pensioenregeling (Invorderingswet 1990, artikel 44b)
- aansprakelijkheid verzekeraar inzake kapitaalverzekering eigen woning (Invorderingswet 1990, artikel 44c)
- aansprakelijkheid voor successierecht en schenkingsrecht (Invorderingswet 1990, artikel 46)
- aansprakelijkheid executeur voor successierecht (Invorderingswet 1990, artikel 47)
- beperking aansprakelijkheid erfgenamen (Invorderingswet 1990, artikel 48)
- een kort overzicht van civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen

Voor de formele regels inzake het aansprakelijk stellen wordt verwezen naar aansprakelijkheidsbepalingen.

36.1. Aansprakelijkheid voor rijksbelastingen

Als een lichaam zijn belastingschuld niet betaalt en ook geen verhaal biedt, bestaat in een aantal gevallen een mogelijkheid tot hoofdelijke aansprakelijkheid. Deze aansprakelijkheid geldt voor personen die in een zo nauwe betrekking staan of stonden tot dat lichaam dat zij invloed (hadden) kunnen uitoefenen op het betalen van de belastingschulden van het lichaam. De aansprakelijkheid bestaat voor alle rijksbelastingen die het lichaam is verschuldigd (Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1, onder a en lid 2, onder a).

Het gaat over de:

- aansprakelijkheid bij maatschap
- aansprakelijkheid bij vof
- aansprakelijkheid bij commanditair vennootschap
- aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechtsbevoegd
- aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam
- aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam

Onder lichamen wordt verstaan: lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 2).

Bij het aansprakelijk stellen van maten, vennoten en bestuurders van niet volledig bevoegde rechtspersonen, moet de ontvanger ook rekening houden met een aantal algemene regels.

Bestuurders die op grond van artikel 33 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk zijn, zijn uitsluitend aansprakelijk voor de belastingschuld die het lichaam uit eigen hoofde verschuldigd is. De bestuurders kunnen dus niet aansprakelijk worden gesteld voor een schuld waarvoor het lichaam als derde aansprakelijk is gesteld.

Als de bestuurder die op grond van deze regeling aansprakelijk wordt gesteld zelf een lichaam is, dan mag de ontvanger ook de bestuurders van dat lichaam aansprakelijk stellen, enzovoort (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 3).

36.1.1. Aansprakelijkheid bij maatschap

Een maatschap is een samenwerkingsverband van beroepsbeoefenaren, bijvoorbeeld notarissen of medisch specialisten. De maatschap heeft geen rechtspersoonlijkheid. Een aanslag op naam van een maatschap kan door de ontvanger alleen ingevorderd worden door de maten aansprakelijk te stellen. De maatschap heeft namelijk geen eigen, afgescheiden vermogen.

Op grond van artikel 7A:1680 van het Burgerlijk Wetboek zijn de maten slechts voor een gelijk deel aansprakelijk. Maar artikel 33, lid 1, onder a van de Invorderingswet 1990 geeft een uitbreiding van de aansprakelijkheid van de maten. Zij zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de gehele belastingschuld van de maatschap en niet slechts voor een deel.

Overigens is een maat die niet aansprakelijk is op grond van artikel 33, Invorderingswet 1990, omdat het niet aan hem is te wijten dat de maatschap de belastingschuld niet heeft voldaan, wél aansprakelijk op grond van artikel 7A:1680 van het Burgerlijk Wetboek. In dit laatste geval is de maat uiteraard niet hoofdelijk aansprakelijk, maar alleen voor een gelijke som en een gelijk deel.

36.1.2. Aansprakelijkheid bij Vof

De vennootschap onder firma is een bijzondere maatschap tot uitoefening van een bedrijf. De vennootschap onder firma heeft geen rechtspersoonlijkheid. Voor de vennootschap onder firma gelden naast de algemene regels voor de maatschap uit het Burgerlijk Wetboek de regels uit het Wetboek van Koophandel.

Op grond van artikel 18 van het Wetboek van Koophandel, zijn de vennoten hoofdelijk aansprakelijk voor de verbintenissen van de vennootschap onder firma en voor verbintenissen die voortvloeien uit de wet. Iedere vennoot is hoofdelijk aansprakelijk voor de gehele schuld, ongeacht de interne vennootschapverhoudingen. Een belastingschuld is een verbintenis die voortvloeit uit de wet. Dus de ontvanger kan de vennoten aansprakelijk stellen op grond van artikel 18, Wetboek van Koophandel. Ook kan de ontvanger de vennoten aansprakelijk stellen op grond van artikel 33, lid 1, onder a van de Invorderingswet 1990.

In beginsel kan de ontvanger zelf bepalen op grond van welke bepaling hij een derde aansprakelijk stelt. Maar de ontvanger moet die aansprakelijkheidsbepaling toepassen waarbij de aansprakelijke in de gelegenheid is zich te disculperen (Leidraad Invordering 2008, artikel 32.1 1). Om die reden zal de ontvanger vennoten aansprakelijk stellen op grond van artikel 33 van de Invorderingswet 1990, in plaats van op grond van

artikel 18 van het Wetboek van Koophandel. In artikel 33, lid 4 van de Invorderingswet 1990 is namelijk een disculpatiebepaling voor de aansprakelijkgestelde opgenomen die in artikel 18 van het Wetboek van Koophandel ontbreekt.

36.1.3. Aansprakelijkheid bij commanditaire vennootschap

De commanditaire vennootschap is een bijzondere maatschap aangegaan door één of meerdere beherende vennoten en één of meer geldschieters. Een geldschietter van een commanditaire vennootschap wordt een commandite of stille vennoot genoemd. De commanditaire vennootschap heeft net als de vennootschap onder firma geen rechtspersoonlijkheid.

De beherende vennoten zijn, net als bij een vennootschap onder firma, hoofdelijk aansprakelijk voor het geheel van de schulden. Zij kunnen door de ontvanger aansprakelijk worden gesteld voor de gehele belastingschuld van de commanditaire vennootschap (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onder a).

Als de commanditaire vennootschap maar één beherend vennoot heeft en één of meer geldschieters, is er geen sprake van een afgescheiden vermogen van de vennootschap. Het vermogen van de beherend vennoot is het enige vermogen waarop verhaal kan worden gezocht. De stille vennoot is niet aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap. Het enige risico dat hij loopt is dat hij zijn ingebrachte geld kwijt is.

Om niet aansprakelijk te kunnen worden gesteld, moet de stille vennoot zich wel aan een paar regels houden (Wetboek van Koophandel, artikel 20). Hij mag geen beheersdaden verrichten of in de zaken van de vennootschap werkzaam zijn (extern kenbaar handelen). Ook mag zijn naam niet gebruikt worden in de naam van de vennootschap, tenzij hij een afgetreden vennoot is en zijn naam al gebruikt werd.

Als de stille vennoot zich niet aan deze regels houdt, is hij aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap alsof hij een beherend vennoot is (Wetboek van Koophandel, artikel 21).

36.1.4. Aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechts bevoegd

Bij lichamen die wel rechtspersoonlijkheid bezitten maar niet volledig rechtsbevoegd zijn, zijn de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk. Een voorbeeld van zo'n lichaam is een vereniging waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:30).

36.1.5. Aansprakelijkheid maten, vennoten en bestuurders van onbevoegde rechtspersonen

Een bestuurder of vennoot van een lichaam kan door de ontvanger aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van dat lichaam op grond van artikel 33, lid 1, onderdeel a van de Invorderingswet 1990. De bestuurder of vennoot kan dan proberen aan te tonen dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam de belastingschuld niet heeft betaald. Voor zover hij erin slaagt om dit aan te tonen, bestaat voor hem geen aansprakelijkheid. Deze disculpatiemogelijkheid is opgenomen in artikel 33, lid 4 van de Invorderingswet 1990.

Een (nieuwe) bestuurder/vennoot die tot het lichaam is toegetreden, kan door de ontvanger niet aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld die materieel is ontstaan vóórdat hij als bestuurder in functie trad. De gewezen bestuurder/vennoot kan wel aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld die in zijn bestuursperiode materieel is ontstaan. Ook al zou dit tot een belastingaanslag leiden die pas ná zijn bestuursperiode wordt opgelegd.

De beleidsbepaler of de feitelijke bestuurder is niet aansprakelijk voor de belastingschulden van het lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onder a). Deze aansprakelijkheid is dus anders geregeld dan de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36).

36.1.6. Aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam

De ontvanger moet eerst beoordelen waar een lichaam gevestigd is. Hij baseert zich hierbij op de feitelijke omstandigheden (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 4, lid 1). Doorslaggevend bij de beoordeling waar een lichaam is gevestigd, is waar het lichaam feitelijk gevestigd is.

Heeft een lichaam dat niet in Nederland is gevestigd een niet-betaalde belastingschuld? Dan kan de ontvanger de volgende personen, apart of allebei, hoofdelijk aansprakelijk stellen:

- de leider van de vaste inrichting van het lichaam in Nederland
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger van het lichaam

De leider van de vaste inrichting is degene die feitelijk de leiding heeft van de hier te lande gevestigde vaste inrichting.

De begrippen 'vaste inrichting' en 'vaste vertegenwoordiger' zijn dezelfde als bij de heffing van de diverse belastingen.

Onder vaste inrichting kan worden verstaan: een enigszins duurzame inrichting waarin of met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend voor rekening en risico van de buitenlandse onderneming. Ook bij de beoordeling van het begrip vaste inrichting zijn de feitelijke omstandigheden doorslaggevend. Het begrip vaste inrichting moet in ieder geval in ruime zin worden opgevat.

Als een vaste inrichting kunnen bijvoorbeeld worden aangemerkt:

- een plaats waar leiding wordt gegeven
- een filiaal
- een kantoor
- een fabriek
- een werkplaats
- een verkoopruimte

- een goederendepot met volledige en afzonderlijke administratie

Als een vaste inrichting worden niet aangemerkt:

- een ruimte voor reclamedoeleinden
- een ruimte voor het verstrekken of inwinnen van informatie
- een ruimte voor het verrichten van onderzoek
- een goederendepot zonder administratie

Verplaatsbaarheid is in beginsel geen beletsel om een vaste inrichting aan te nemen.

Als vaste vertegenwoordiger wordt aangemerkt: een persoon die in het bezit is van een duurzame machtiging om namens de buitenlandse onderneming overeenkomsten af te sluiten.

De ontvanger kan de leider van een vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger van een lichaam aansprakelijk stellen voor de niet-betaalde belastingschuld van dat lichaam op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel b. De aansprakelijkgestelde kan dan proberen aan te tonen dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam de belastingschuld niet heeft betaald. Voor zover hij erin slaagt dit aan te tonen, is hij niet aansprakelijk. Deze disculpatiemogelijkheid is opgenomen in de Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 4.

36.1.7. Aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam

Bij een lichaam dat is ontbonden geldt: ieder die met de vereffening van het lichaam is belast, is hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen van het lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

De aansprakelijkheid bestaat slechts voor zover de ontvanger aannemelijk maakt dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van het kennelijk onbehoorlijk bestuur van de vereffenaar. Bijvoorbeeld als de vereffening niet heeft plaatsgevonden met inachtneming van de relevante wettelijke uitgangspunten. Voor het begrip 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' wordt aangesloten bij het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur inzake de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36).

De ontvanger kan de vereffenaar aansprakelijk stellen tot 3 jaar na de ontbinding. Daarna is dat niet meer mogelijk.

Een vereffenaar die door de rechter is benoemd, is niet aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

In het Burgerlijk Wetboek staan de ontbindingsgronden voor rechtspersonen (Burgerlijk Wetboek, boek 2) en lichamen die geen rechtspersoonlijkheid bezitten (Burgerlijk Wetboek, artikelen 7A:1683 en 1684).

Door de ontbinding eindigt het bestaan van de vennootschap nog niet meteen. De vennootschap blijft (juridisch) voortbestaan zolang als nodig is

voor de vereffening van haar vermogen en het afwerken van de nog lopende transacties.

Rechtspersonen behouden in deze periode hun rechtspersoonlijkheid, maar achter hun naam komt te staan 'in liquidatie'. Pas als de vereffening is beëindigd, houdt ook de vennootschap op te bestaan.

Het besluit tot ontbinding moet worden gepubliceerd in het Handelsregister; voor verenigingen wordt het gepubliceerd in het Verenigingenregister en voor stichtingen in het Stichtingenregister.

36.2. Aansprakelijkheid bestuurders VPB

Als een lichaam vennootschapsbelasting verschuldigd is vanwege niet-toegestane handelingen met betrekking tot pensioenaanspraken, dan kan de ontvanger de bestuurders van het lichaam hoofdelijk aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 36a). Tot die niet-toegestane handelingen behoort onder andere de afkoop van pensioenaanspraken bij of na emigratie van de werknemer.

Wanneer een dergelijke niet-toegestane handeling zich heeft voorgedaan, is het lichaam een heffing is verschuldigd van 52% van de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak in het jaar waarin de oneigenlijke handeling heeft plaatsgevonden (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 23a). Deze heffing wordt gevoegd bij de overige vennootschapsbelasting die over dat jaar is verschuldigd.

De aansprakelijkheid in artikel 36a van de Invorderingswet 1990 is voornamelijk bedoeld voor directeur-groootaandeelhouders van een nv of bv.

De aansprakelijke bestuurder heeft voor de aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelasting een disculptiemogelijkheid.

36.2.1. Niet toegestane handelingen bij aansprakelijkheid VPB

Niet-toegestane handelingen vormen een afwijking van de voorwaarden die zijn verbonden aan de vrijstelling van een pensioenaanspraak. De niet-toegestane handelingen zijn:

- een inhoudelijke wijziging van de pensioenregeling waardoor de pensioenaanspraken niet meer als zodanig zijn aan te merken
- een aanspraak ingevolge een pensioenregeling afkopen, vervreemden of voorwerp van zekerheid maken
- prijsgeven van een aanspraak op grond van een pensioenregeling, behalve wanneer de aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is

36.2.2. Aansprakelijke bestuurder VPB

Het begrip 'bestuurder' in artikel 36a van de Invorderingswet 1990 sluit aan bij het bepaalde in artikel 36, Invorderingswet 1990, betreffende de bestuurder. Zie hiervoor ook het hoofdstuk Bestuurdersaansprakelijkheid.

Dit betekent dat niet alleen de in functie zijnde bestuurder aansprakelijk is, maar bijvoorbeeld ook de gewezen bestuurder onder wiens bestuur de vennootschapsbelasting verschuldigd is geworden. Ook kan degene die formeel geen bestuurder is maar feitelijk als bestuurder optreedt (de mede-beleidsbepaler), aansprakelijk worden gesteld.

De aansprakelijkheid is niet van toepassing op de door de rechter benoemde bewindvoerder.

De ontvanger kan onder voorwaarden een onverplichte rechtshandeling van een bestuurder vernietigen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 8).

36.2.3. Disculpatie bij VPB

Voor de bestuurder van het lichaam dat vennootschapsbelasting verschuldigd is geworden, geldt niet de meldingsregeling van betalingsonmacht uit artikel 36, lid 2 van de Invorderingswet 1990. De bestuurder is in beginsel zonder meer aansprakelijk.

Hij is echter niet aansprakelijk als hij beide volgende punten kan bewijzen:

- Het is niet aan hem te wijten dat de vennootschapsbelasting die betrekking heeft op de niet-toegestane handeling niet is voldaan.
- Op het tijdstip waarop de niet-toegestane handeling met betrekking tot een pensioenaanspraak plaatsvond, wist hij niet, noch moest hij redelijkerwijze vermoeden, dat de vennootschapsbelasting niet zou kunnen worden voldaan.

Deze disculpatiemogelijkheid staat in artikel 36a, lid 2 van de Invorderingswet 1990.

36.3. Aansprakelijkheid niet in Nederland wonenden

De aansprakelijkheid voor de loonheffing en omzetbelasting van belastingschuldigen die niet in Nederland wonen of gevestigd zijn, is geregeld in artikel 37 van de Invorderingswet 1990. Het gaat om twee soorten aansprakelijkheidsregelingen:

- aansprakelijkheid voor loonheffing en omzetbelasting van een buitenlandse inhoudingsplichtige, ondernemer, aannemer, opdrachtgever of koper (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 1)
- aansprakelijkheid voor de loonheffing van een buitenlandse artiest of sporter die in Nederland optreden of hun sport uitoefenen (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 2)

Voor degene die aansprakelijk is gesteld voor een buitenlandse belastingschuldige of inhoudingsplichtige, bestaat een disculpatiemogelijkheid.

De aansprakelijkheidsbepalingen van artikel 33 en 37 van de Invorderingswet 1990 overlappen elkaar gedeeltelijk. De ontvanger moet dan ook een keuze maken op grond van welke aansprakelijkheidsbepaling hij een derde aansprakelijk gaat stellen bij een samenloop van deze artikelen.

36.3.1. Hoofdelijke aansprakelijkheid buitenlandse inhoudingsplichtige, ondernemer, aannemer, opdrachtgever of koper

De aansprakelijkheid voor de loon- en omzetbelasting van inhoudingsplichtigen, ondernemers, aannemers, opdrachtgevers of kopers die niet in Nederland wonen of gevestigd zijn, is geregeld in artikel 37, lid 1 van de Invorderingswet 1990. Het gaat om een aansprakelijkheid voor de volgende belastingen:

- de loonheffing die is verschuldigd door een niet in Nederland wonende of gevestigde inhoudingsplichtige
- de omzetbelasting die is verschuldigd door een niet in Nederland wonende of gevestigde ondernemer
- de loonheffing die een niet in Nederland wonende of gevestigde aannemer, opdrachtgever of koper is verschuldigd op grond van de ketenaansprakelijkheidsregeling. Hierbij gaat het dus om een aansprakelijkheid voor een aansprakelijkheidsschuld van een ander.

Hoofdelijk aansprakelijk voor deze belastingschulden zijn:

- de leider van de vaste inrichting in Nederland
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger
- degene die de leiding heeft over de in Nederland verrichte werkzaamheden

Voor het begrip 'vaste inrichting' en 'vaste vertegenwoordiger', zie paragraaf Aansprakelijkheid inzake een niet in Nederland gevestigd lichaam.

De wet stelt deze personen en lichamen aansprakelijk vanwege de vaak nauwe relatie tussen deze personen en lichamen en de in het buitenland verblijvende ondernemer. De wetgever gaat ervan uit dat zij invloed (hadden) kunnen uitoefenen op de betaling van de belastingschulden door de belastingschuldige zelf. De werkzaamheden waarover de loonheffing en omzetbelasting is verschuldigd, zijn immers onder de verantwoordelijkheid of met medeweten van de aansprakelijken verricht.

36.3.2. Hoofdelijke aansprakelijkheid artiest, beroepssporter of buitenlands gezelschap

De aansprakelijkheidsbepaling in artikel 37 van de Invorderingswet 1990 is verschillende keren uitgebreid. Tegenwoordig bestaat er ook een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de loonheffing over de gage van buitenlandse artiesten of sporters (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 2).

Hoofdelijk aansprakelijk hiervoor zijn:

- de persoon die of het lichaam dat het optreden of de sportbeoefening in Nederland organiseert
- de medeorganisator van een in Nederland gehouden optreden of van een Nederlandse sportmanifestatie

- de persoon die het optreden of de sportbeoefening in Nederland onder auspiciën van een overkoepelende internationale organisatie doet organiseren

De reden van de uitbreiding van de aansprakelijkheid is dat het verblijf van artiesten en beroepssporters in Nederland vaak zeer kortstondig is. Het is voor de Belastingdienst zeer moeilijk om in die korte tijd tot een adequate heffing en invordering van de loonheffing over de gage te komen.

Bovendien kan de Belastingdienst maar in een beperkt aantal gevallen invorderingsbijstand inroepen van de belastingautoriteiten in de landen waar de artiesten of sporters woonachtig zijn. Door de uitbreiding van de aansprakelijkheid kan de ontvanger de belastingschuld in Nederland verhalen.

36.3.3. Disculpatie aansprakelijkheid niet-ingezetene

Iemand die aansprakelijk is gesteld voor de belastingschuld van een niet-ingezetene, kan in sommige gevallen gebruik maken van een disculpatiemogelijkheid. Als hij kan aantonen dat het niet aan hem te wijten is dat de belastingschuldige zijn belasting niet heeft betaald, is hij niet hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 3).

Deze disculpatiemogelijkheid geldt alleen voor:

- de leider van de vaste inrichting in Nederland van het belastingschuldige lichaam
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger van het lichaam
- degene die de leiding heeft over de in Nederland verrichte werkzaamheden

De disculpatiemogelijkheid geldt dus **niet** voor organisatoren die op grond van artikel 37, lid 2 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk zijn gesteld.

36.3.4. Samenloop artikel 33 en 37 Invorderingswet 1990

De aansprakelijkheidsbepaling in artikel 33, lid 1, onder b van de Invorderingswet 1990 heeft raakvlakken met de bepaling in artikel 37 van de Invorderingswet 1990. Er zijn echter enkele verschillen. De aansprakelijkheid in artikel 37 geldt:

- voor de loonheffing en omzetbelasting, niet voor alle rijksbelastingen
- voor natuurlijke personen en lichamen, niet alleen voor lichamen
- ook voor degene die de leiding heeft over de werkzaamheden, niet alleen voor de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger

Er kunnen zich situaties voordoen waarin beide aansprakelijkheidsregelingen zouden kunnen worden toegepast. Bijvoorbeeld als de leider van de vaste inrichting aansprakelijk kan worden gesteld voor een omzetbelastingsschuld van een niet in Nederland gevestigd lichaam. In zulke situaties moet de ontvanger bij voorkeur gebruik maken van de aansprakelijkheidsregeling die geldt voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33). Pas als blijkt dat deze regeling niet kan

worden gebruikt, mag hij een beroep doen op artikel 37 van de Invorderingswet 1990.

36.4. Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden belasting

Als de werkgever onterecht geen loonheffing heeft ingehouden, kan de ontvanger de belastingschuldige zelf aansprakelijk stellen voor deze loonheffing. De belastingschuldige kan zijn:

- een werknemer
- een artiest
- een beroepssporter
- een gezelschap of leden van een gezelschap

Ook als kansspelbelasting onterecht niet is ingehouden, kan de ontvanger de belastingschuldige zelf aansprakelijk stellen voor deze kansspelbelasting.

Personen die aansprakelijk zijn gesteld voor onterecht niet ingehouden loonheffing of kansspelbelasting, kunnen zich in bepaalde gevallen disculperen.

36.4.1. Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden loonheffing

Als de inhoudingsplichtige onterecht geen loonheffing heeft ingehouden, dan kan de ontvanger de belastingschuldige zelf aansprakelijk stellen voor de niet ingehouden loonheffing (Invorderingswet, artikel 38, lid 1, onder a).

De belastingschuldige kan zijn:

- een werknemer
- een artiest
- een beroepssporter
- een buitenlands gezelschap of de leden van het gezelschap

De inhoudingsplichtige kan zijn:

- de werkgever
- de organisator van een evenement; de artiest, beroepssporter of het buitenlands gezelschap staan in een fictieve dienstbetrekking tot de organisator

Iemand die op grond van artikel 38, lid 1, onder a van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk wordt gesteld voor onterecht niet ingehouden loonheffing, kan zich in bepaalde gevallen disculperen.

36.4.2. Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden kansspelbelasting

Iemand die een prijs heeft gewonnen in een kansspel is kansspelbelasting verschuldigd. De kansspelbelasting moet worden ingehouden door degene die de prijs uitkeert (de inhoudingsplichtige) op de prijs die aan de prijswinnaar (belastingplichtige) wordt uitgekeerd.

Als de inhoudingsplichtige deze inhouding nalaat, kan de ontvanger de belastingplichtige aansprakelijk stellen voor de onterecht niet ingehouden kansspelbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 1, onder b).

De reden om de prijswinnaar aansprakelijk te stellen voor de niet ingehouden kansspelbelasting is gelegen in het feit dat de prijswinnaar in deze gevallen door de Belastingdienst verantwoordelijk wordt gehouden voor de belasting die hij, via inhouding door de inhoudingsplichtige, zou moeten dragen maar in feite niet heeft gedragen.

Iemand die op grond van artikel 38, lid 1, onder b van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk is gesteld voor onterecht niet ingehouden kansspelbelasting, kan zich in bepaalde gevallen disculperen.

36.4.3. Disculpatie aansprakelijkheid LB en kansspelbelasting

Een werknemer, artiest, beroepssporter, gezelschap, lid van een gezelschap of belastingschuldige, die aansprakelijk is gesteld op grond van artikel 38, lid 1 van de Invorderingswet 1990, is niet aansprakelijk als:

- hij de inspecteur loonbelasting in kennis heeft gesteld van het feit dat door de werkgever/inhoudingsplichtige geen loonheffing is ingehouden. Hij moet dit uiteraard doen voordat hij weet of vermoedt dat de inspecteur reeds op andere wijze achter de nalatigheid van de inhoudingsplichtige is gekomen (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 2).
- de bewuste loonheffing wel is ingehouden maar onterecht door de inhoudingsplichtige niet aan de Belastingdienst is afgedragen.
- de inhoudingsplichtige niet voldoet aan zijn verplichting tot inhouding, maar de werknemer, artiest, beroepssporter, het gezelschap, het lid van het gezelschap of de belastingplichtige te goeder trouw was - dat wil zeggen dat zij meenden en ook mochten menen dat de inhoudingsplichtige aan zijn verplichting tot inhouding zou voldoen (Leidraad Invordering 2008, artikel 38.1).

36.5. Aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting

Voor de heffing van vennootschapsbelasting wordt op verzoek van de dochtermaatschappij en de moedermaatschappij, of de ledenmaatschappij en de moedermaatschappij, de vennootschapsbelasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 15 en 15a). Deze situatie wordt aangeduid als 'fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting'. Deze wijze van heffing vindt plaats vanaf het moment waarop de fiscale eenheid tot stand is gekomen. Dit betekent dat de totstandkoming van een fiscale eenheid op elk willekeurig moment in de loop van een boekjaar kan ingaan.

Als een dochtermaatschappij in de loop van haar boekjaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en deze eenheid ten aanzien van die

dochtermaatschappij nog in hetzelfde boekjaar eindigt, wordt er voor de heffing van vennootschapsbelasting van uitgegaan dat gedurende die tussenliggende periode ten aanzien van die dochtermaatschappij geen fiscale eenheid tot stand is gekomen. Deze regel is ook van toepassing op een bestaande fiscale eenheid die in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar uit laatstgenoemde fiscale eenheid wordt ontvoegd.

De bovenstaande regels zijn van belang voor de ontvanger om te kunnen beoordelen over welke periode nog sprake was van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting, zodat hij voor deze periode een onderdeel van deze fiscale eenheid aansprakelijk kan stellen, op grond van artikel 39 van de Invorderingswet 1990.

De dochtermaatschappij en/of de ledenmaatschappijen van een fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de door de fiscale eenheid verschuldigde vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 39).

Zie voor het begrip 'fiscale eenheid' en voor de definities van dochtermaatschappij en ledenmaatschappij, artikel 15 en 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De aansprakelijkheid van de dochtermaatschappijen of ledenmaatschappijen omvat de materiële belastingschuld die tijdens het bestaan van de fiscale eenheid is ontstaan. Het tijdstip van formalisering van de aanslag is dus niet van belang voor de aansprakelijkheid.

36.6. Aansprakelijkheid vervreemders van aandelen

Grootaandeelhouders die ten minste (al dan niet samen met partner of echtgenoot) een derde van het geplaatste aandelenkapitaal in hun bezit hebben in een vennootschap die in belangrijke mate uit beleggingen (hieronder worden ook liquide middelen begrepen) bestaat, en die ten aanzien van deze vennootschap (een gedeelte van) de aandelen hebben vervreemd, zijn aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting die verschuldigd is over deze vervreemding (Invorderingswet 1990, artikel 40). Het standpunt van de Belastingdienst is dat het begrip beleggingen ruim moet worden opgevat.

Ook vervreemders van belangen in andere lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, kunnen aansprakelijk worden gesteld voor de over de vervreemding verschuldigde vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 4).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt niet alleen als een natuurlijk persoon aandelen vervreemdt, maar ook als een lichaam een deelneming vervreemdt (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 5).

De aansprakelijkheid heeft betrekking op de verschuldigde vennootschapsbelasting die:

- verschuldigd is aan het eind van het jaar van vervreemding

- verschuldigd wordt over de 3 volgende jaren over de stille reserves of fiscale reserves
- verschuldigd is naar rato van de aanspraak op het vermogen ten tijde van de vervreemding

De aansprakelijkheid bestaat alleen als aan de volgende voorwaarden beid is voldaan:

- Het vermogen van de vennootschap is verminderd, terwijl die vermindering niet het gevolg is van de normale bedrijfsuitoefening.
- De vermindering heeft plaatsgehad in het jaar van vervreemding, de 5 jaren daarvoor of de 3 jaren erna.

De aansprakelijkheid is niet van toepassing als de aansprakelijke zekerheid heeft gesteld voor het bedrag aan vennootschapsbelasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 2).

De aansprakelijke kan zich disculperen op grond van artikel 40, lid 6 van de Invorderingswet 1990. Hij moet dan bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat het vermogen van de vennootschap ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting.

36.7. Aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland

Het kan voorkomen dat een onderneming haar activiteiten naar het buitenland verplaatst en dat daar ook de werkelijke leiding van de onderneming wordt gevestigd.

Als deze onderneming nog vennootschapsbelasting en dividendbelasting in Nederland is verschuldigd, kan de ontvanger de personen die met de verplaatsing zijn belast hoofdelijk aansprakelijk stellen voor deze schulden (Invorderingswet 1990, artikel 41, lid 1).

De personen die met de verplaatsing van een onderneming zijn belast, zijn meestal de bestuurders of een vereffenaar.

De aansprakelijkheid geldt voor de vennootschaps- en dividendbelasting die op het tijdstip van de verplaatsing naar het buitenland materieel is verschuldigd. Het is niet van belang of de belastingaanslagen al zijn opgelegd.

De aansprakelijke kan zich disculperen op grond van artikel 41, lid 2 van de Invorderingswet 1990. Hij moet dan bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is voldaan.

36.8. Aansprakelijkheid overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van binnen Nederland gelegen onroerende zaken (bijvoorbeeld een woning), of beperkte zakelijke rechten op deze zaken (bijvoorbeeld erfpacht of recht van opstal). De verschuldigde overdrachtsbelasting wordt berekend over de waarde van de verkrijging.

De ontvanger kan de volgende personen aansprakelijk stellen voor de overdrachtsbelasting:

- de notaris
- de overdrager van de economische eigendom van een onroerende zaak

Deze aansprakelijkheid is geregeld in artikel 42 van de Invorderingswet 1990.

36.8.1. Aansprakelijkheid notaris

Doorgaans maakt de notaris een notariële akte op van de verkrijging van onroerende zaken (bijvoorbeeld een woning) of van beperkte zakelijke rechten op deze zaken (bijvoorbeeld erfpacht of recht van opstal). Deze akte wordt door de notaris tijdig ter registratie aangeboden. Vervolgens int de notaris de overdrachtsbelasting bij de verkrijger en draagt deze af aan de ontvanger.

Door het aanbieden van de akte ter registratie door de notaris, hoeft de verkrijger van de onroerende zaak of het beperkte zakelijke recht geen afzonderlijke aangifte meer te doen voor de overdrachtsbelasting. Het verschuldigde bedrag aan overdrachtsbelasting wordt vermeld in een aan de voet van de notariële akte gestelde verklaring (meestal de 'voetverklaring' genoemd). De inhoud van de akte en de verklaring dienen samen als het ware als een aangifte.

De notaris is hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting die is verschuldigd volgens de notariële akte die hij heeft opgemaakt (Invorderingswet 1990, artikel 42, lid 1). De hoofdelijke aansprakelijkheid omvat de belasting tot het bedrag dat volgens de inhoud van de akte, inclusief de aan de voet van de akte gestelde verklaring, is verschuldigd. Het doel van deze aansprakelijkheidsbepaling is dat de notaris ervoor zorgt dat de overdrachtsbelasting ook daadwerkelijk wordt voldaan bij de registratie van de akte.

De notaris is hoofdelijk aansprakelijk voor naheffingsaanslagen die door de inspecteur aan de verkrijger zijn opgelegd. Een naheffingsaanslag kan onder meer worden opgelegd in de volgende gevallen:

- De akte wordt wel tijdig ter registratie aangeboden, maar de belasting wordt niet betaald.
- De notaris of de verkrijger is van mening dat de verschuldigde belasting volgens de akte lager is dan de inspecteur heeft vastgesteld en betaalt slechts het lagere bedrag.
- De inspecteur heeft het bedrag van de verschuldigde belasting te laag berekend.

36.8.2. Aansprakelijkheid bij economisch eigendom

Als er geen notariële akte is opgemaakt, kan de ontvanger de notaris niet aansprakelijk stellen voor de overdrachtsbelasting. In deze situatie kan hij

degene die de economische eigendom van een onroerende zaak overdraagt aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 42, lid 2).

Deze aansprakelijkheidsbepaling is ingevoerd om de betaling van de overdrachtsbelasting veilig te stellen, ook als er geen notariële akte is opgemaakt. Voor de overdracht van economische eigendom is een notariële akte namelijk niet vereist.

Degene die de economische eigendom overdraagt, kan alleen aansprakelijk worden gesteld als de aansprakelijkheid van de notaris niet of niet voor het volledige bedrag van de overdrachtsbelasting kan worden toegepast. Als bijvoorbeeld bij de overdracht van de economische eigendom wel een notaris wordt ingeschakeld die een akte opmaakt en ter registratie aanbiedt, dan moet de ontvanger eerst de notaris aansprakelijk stellen. De ontvanger komt dan niet toe aan een aansprakelijkstelling van degene die de economische eigendom overdraagt.

36.9. Aansprakelijkheid niet-ondernemer voor OB

Als een in Nederland wonende particulier (dus iemand die geen ondernemer is) een vervoermiddel huurt van een ondernemer die buiten de EG is gevestigd, dan is deze particulier hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die is verschuldigd door de ondernemer (Invorderingswet 1990, artikel 42a).

De particulier is slechts aansprakelijk voor dat deel van de naheffingsaanslag omzetbelasting dat betrekking heeft op de door de ondernemer aan hem verrichte dienst, dat wil zeggen de verhuur van het vervoermiddel.

Dit is dus een uitzondering op de algemene hoofdregel dat een dienst is belast in het land waar de dienstverrichter zich bevindt (Wet op de omzetbelasting 1968). Voor diverse diensten is op deze hoofdregel een uitzondering gemaakt. Zo geldt voor bepaalde diensten dat deze belastbaar zijn in het land van de afnemer. Een voorbeeld daarvan is dat in Nederland omzetbelasting wordt geheven voor diensten vanuit landen buiten de EG, bijvoorbeeld bij verhuur van vervoermiddelen aan particulieren en lichamen.

36.10. Aansprakelijkheid leveranciers onroerende zaken voor OB

De leverancier en de afnemer van een onroerende zaak kunnen ervoor opteren dat de levering van een onroerende zaak aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen (Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 11, lid 5). Dat kan alleen onder voorwaarden.

Als niet aan de voorwaarden is voldaan, krijgt de afnemer een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd tot het bedrag dat hij voor de belaste levering in vooraftrek heeft gebracht. Als de afnemer deze naheffingsaanslag niet betaalt, kan de ontvanger de leverancier hiervoor aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 42b).

De wetgever heeft wel bepaald dat de leverancier zich kan disculperen. Dat kan hij door aannemelijk te maken dat hij niet wist en ook niet behoorde te

weten dat de afnemer niet in aanmerking kwam voor een optie voor belaste levering.

Opteren voor belaste levering is alleen mogelijk als de afnemer de onroerende zaak gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor geheel of nagenoeg geheel (te weten voor 90% of meer) recht op aftrek van omzetbelasting bestaat.

36.11. Aansprakelijkheid OB bij carrouselfraude

Carrouselfraude neemt vaak de vorm aan van een (grensoverschrijdende) facturenstroom voor goederen die al dan niet daadwerkelijk worden geleverd. Daarbij voldoet ten minste één van de betrokken partijen niet aan zijn betalings- en/of aangifteverplichtingen voor de omzetbelasting. Deze partij, de zogenaamde 'plover', schrijft facturen uit met btw die hij niet voldoet aan de Belastingdienst. Deze btw wordt uiteraard door zijn afnemer wel in aftrek gebracht of teruggevraagd.

Er bestaat een naheffingsmogelijkheid bij de plover, maar dat levert wegens gebrek aan verhaalsmogelijkheden meestal niets op.

De ontvanger kan bepaalde derden die direct of indirect betrokken zijn bij de carrouselfraude, aansprakelijk stellen en zo proberen de omzetbelasting alsnog binnen te halen (Invorderingswet 1990, artikel 42c).

Carrouselfraude doet zich voornamelijk voor bij gemakkelijk te vervoeren goederen met een relatief hoge waarde. De aansprakelijkheidsbepaling is dan ook niet van toepassing op alle goederen, maar alleen op de 'risicogoederen' die zijn aangewezen in artikel 40a, Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

Als de ontvanger iemand aansprakelijk wil stellen voor de omzetbelasting bij carrouselfraude, dan rust de bewijslast bij de ontvanger.

De aansprakelijkgestelde kan zich ook disculperen.

36.11.1. Aansprakelijken OB bij carrouselfraude

Bij carrouselfraude kunnen de volgende personen aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c):

- de afnemer van de 'plover'
- elke volgende afnemer van de goederen
- de toeleverancier van de 'plover'
- elk van de leveranciers in de handelsketen voor de toeleverancier

Met andere woorden, elke ondernemer die onderdeel heeft uitgemaakt van de 'besmette' handelsketen is hoofdelijk aansprakelijk.

Eigenlijk is sprake van een ketenaansprakelijkheid, maar anders dan de echte ketenaansprakelijkheid van artikel 35 van de Invorderingswet 1990.

Bij de echte ketenaansprakelijkheid gaat het om een risicoaansprakelijkheid. Bij carrouselfraude gaat het om een schuldaansprakelijkheid. Het is namelijk de bedoeling dat bonafide ondernemers die met betrekking tot de voldoening van omzetbelasting in hun handelsketen volledig te goeder trouw zijn, niet worden getroffen door de aansprakelijkheid.

De aansprakelijkheid richt zich op natuurlijke personen en rechtspersonen die ondernemer zijn in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Als deze personen onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid omzetbelasting, geldt de aansprakelijkheid mede voor de andere ondernemers in de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 1 onder c).

De aansprakelijkheidsbepaling is ook van toepassing in grensoverschrijdende situaties. Met andere woorden: ongeacht of de aansprakelijke in Nederland woont of gevestigd is en ongeacht het btw-regime dat van toepassing is.

De aansprakelijkheidsbepaling is niet van toepassing bij een levering tijdens surseance, faillissement en wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 3).

Ook is de aansprakelijkheidsbepaling niet van toepassing als de levering plaatsvindt in het kader van de uitoefening van een op de goederen gevestigd pandrecht (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 3).

De schade die het gevolg is van carrouselfraude of andersoortige omzetbelastingvoldoeningsfraude kan soms ook op de betrokkenen worden verhaald door het instellen van een actie uit onrechtmatige daad.

Bijvoorbeeld in situaties waarbij iemand bewust heeft geprofiteerd van de voldoeningsfraude van een ander. Of als er sprake is van het uitlokken, medeplegen, faciliteren of ondersteunen van de voldoeningsfraude zonder dat de betrokkene daarvan profijt had.

36.11.2. Risicogoederen bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude

De aansprakelijkheid bij carrouselfraude geldt alleen voor handelstransacties met de zogenoemde risicogoederen die zijn aangewezen in artikel 40a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Het gaat om de volgende goederen:

- telecommunicatie- en computerapparatuur en –programmatuur
- foto-, film-, video- en geluidsapparatuur
- beeld- en geluidsdragers, zoals video- en muziekcassettes en compact discs en digitale videodiscs
- landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW

De omschreven zaken moeten ruim worden uitgelegd, zodat bijvoorbeeld de CPU of onzelfstandige onderdelen van genoemde zaken ook onder de aangewezen goederen vallen.

Bij handelstransacties met andere zaken (dus niet-risicogoederen), kan de ontvanger geen gebruik maken van de aansprakelijkheidsbepaling voor carrouselfraude. Ook bij handelstransacties met zaken die op het moment van de transactie nog geen risicogoederen waren, kan de ontvanger geen gebruik maken van deze aansprakelijkheidsbepaling.

36.11.3. Bewijslast ontvanger bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude

Als er sprake is van omzetbelastingvoldoeningsfraude bij carrouselfraude kan de ontvanger alle betrokken ondernemers aansprakelijk stellen voor de verschuldigde omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c). De bewijslast ligt dan wel bij de ontvanger.

Dit betekent dat de ontvanger moet aantonen dat de aansprakelijke ondernemer wist of behoorde te weten dat de verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig is of zal worden voldaan. Dit kan op twee manieren:

- De ontvanger maakt aannemelijk dat er een vorm van samenspanning is tussen een of meerdere schakels in de handelsketen.
- De ontvanger kan feiten of omstandigheden aanwijzen binnen de handelsketen op grond waarvan de ondernemer wist of behoorde te weten dat de belasting niet zou worden voldaan.

De wet noemt een aantal feiten en omstandigheden die in ieder geval leiden tot het zogenoemde 'wettelijk vermoeden van wetenschap': het vermoeden dat de ondernemer weet moet hebben van de fraude met de omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 2). Als de afnemer voordeel heeft behaald bij de verkrijging van goederen, dan gaat de wet ervan uit dat hij moet kunnen weten dat het voordeel het gevolg is van omzetbelastingvoldoeningsfraude - tenzij hij kan aantonen dat het voordeel op een andere manier is ontstaan.

De wetgever wil hiermee bewerkstelligen dat ondernemers die handelen in risicogoederen alert zijn op te lage prijzen. Bij prijzen die lager liggen dan normaal, zullen zij zich moeten afvragen hoe dat komt. Als de lage prijzen het gevolg zijn van btw-fraude, kunnen zij immers aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde btw.

In de volgende gevallen bestaat in ieder geval een wettelijk vermoeden van wetenschap:

- als de risicogoederen zijn aangekocht voor een prijs die op het tijdstip van levering lager is dan de prijs die bij vrije mededinging zou moeten worden betaald
- als de prijs lager is dan voorgaande leverancier(s) moesten betalen

De ontvanger die de regeling van het wettelijk vermoeden van wetenschap wil gebruiken bij de aansprakelijkstelling, zal dus de volgende twee zaken beide moeten bewijzen:

- dat de afnemer van de goederen bij de verkrijging een voordeel heeft behaald

- dat er in de handelsketen sprake is geweest van omzetbelastingvoldoeningsfraude

Als er geen sprake is van risicogoederen, kan de ontvanger de betrokkenen niet aansprakelijk stellen op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990. Hij kan altijd nog wel een actie uit onrechtmatige daad beginnen (zie de paragraaf Aansprakelijken voor omzetbelasting bij carrouselfraude). Als aansprakelijkstelling op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990 wel mogelijk is, kan de ontvanger kiezen:

- een actie uit onrechtmatige daad instellen
- aansprakelijk stellen op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990

36.11.4. Disculpatie voor aansprakelijkheid bij carrouselfraude

Een afnemer die aansprakelijk is gesteld op grond van het wettelijk vermoeden van wetenschap kan zich disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 42c). Hij moet dan aannemelijk maken dat het door de ontvanger aangetoonde voordeel geen verband houdt met de door de ontvanger aangetoonde voldoeningsfraude. Bijvoorbeeld door aan te tonen dat hij heeft geprofiteerd van kwantumkortingen, dumprijzen of prijsverlagingen als gevolg van nieuwe ontwikkelingen.

Als de afnemer dit kan aantonen, dan zal de ontvanger zijn beroep op het wettelijk vermoeden van wetenschap moeten laten varen.

36.12. Aansprakelijkheid fiscale eenheid OB

Bij een fiscale eenheid omzetbelasting kan de ontvanger de onderdelen van de fiscale eenheid aansprakelijk stellen voor de omzetbelasting die de fiscale eenheid verschuldigd is (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 1). Voor de teruggaven aan de fiscale eenheid omzetbelasting is er een aparte regeling in artikel 43, lid 2 van de Invorderingswet 1990.

Een fiscale eenheid omzetbelasting ontstaat, als de samenwerking tussen twee of meer ondernemers ertoe leidt dat het samenwerkingsverband voor de heffing als één ondernemer moet worden aangemerkt. Er ontstaat als het ware een nieuwe ondernemer voor de omzetbelasting en de oude ondernemers houden voor de omzetbelasting op te bestaan. Een fiscale eenheid kan alleen bestaan tussen in Nederland gevestigde ondernemers.

Een fiscale eenheid omzetbelasting bestaat wel fiscaalrechtelijk maar niet civielrechtelijk. Voor het civiele recht bestaan alleen de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid.

36.12.1. Aansprakelijkheid onderdelen fiscale eenheid OB

De onderdelen van de fiscale eenheid omzetbelasting zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 1). Dit betekent dat de ontvanger de gehele omzetbelastingsschuld kan verhalen op ieder van de ondernemingen

die de eenheid vormen. Het maakt dus niet uit bij welke ondernemer de schuld materieel is ontstaan.

Bij beëindiging van de eenheid geldt: de inspecteur moet schriftelijk bericht ontvangen dat de eenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht is beëindigd. Zolang dat niet is gebeurd, blijft elk onderdeel hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van de gewezen fiscale eenheid.

36.12.2. Vermindering/teruggaaf aan fiscale eenheid OB

De ontvanger betaalt in beginsel een teruggaaf of vermindering uit aan het onderdeel van de fiscale eenheid dat door de fiscale eenheid is aangewezen (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 2).

Deze bepaling is geen aansprakelijkheidsbepaling, maar een verrekeningsregel ten behoeve van de ontvanger.

Overigens kan de ontvanger een teruggaaf of vermindering omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid omzetbelasting bevrijdend voldoen aan een willekeurig onderdeel van de fiscale eenheid. Hij hoeft er in principe dus geen rekening mee te houden dat de fiscale eenheid een onderdeel heeft aangewezen waaraan de teruggaaf moet worden uitbetaald. Het maakt ook niet uit aan welk onderdeel van de fiscale eenheid de teruggaaf materieel toekomt.

Onder het begrip 'bevrijdend voldoen' wordt ook begrepen: het door de ontvanger verrekenen van de teruggaaf met belastingsschuld. De ontvanger stuurt een schriftelijk bericht van de uitbetaling van een teruggaaf of vermindering aan de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 54). Zie ook paragraaf Belastingteruggaaf aan aansprakelijkgestelde.

36.13. Aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting

Op 1 januari 2008 is een nieuwe milieubelasting ingevoerd, de verpakkingenbelasting. De gebruiker van verpakkingen (de consument) betaalt voor de verpakkingen van zijn aankopen. Echter, de belasting wordt niet bij de consument geheven, maar bij de producent van de verpakkingen. Als de producent de verpakkingenbelasting niet kan of niet wil betalen, dan kan de ontvanger op grond van artikel 43a van de Invorderingswet een derde aansprakelijk stellen voor de niet betaalde verpakkingenbelasting. Zie paragraaf Verpakkingenbelasting aansprakelijkheid concern.

36.13.1. Verpakkingenbelasting aansprakelijkheid concern

Als een producent (de belastingsschuldige) de verpakkingenbelasting niet kan of niet wil betalen, dan kan de ontvanger op grond van artikel 43a van de Invorderingswet 1990 een derde aansprakelijk stellen voor de onbetaalde gebleven verpakkingenbelasting.

Deze aansprakelijkgestelde derde is een ondernemer die deel uitmaakt van een concern waarvan ook de belastingsschuldige deel uitmaakt. De Wet belastingen op milieugrondslag, artikel 36s, onderdeel 9 verstaat onder een concern:

1. de fiscale eenheid omzetbelasting
2. een op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm

Fiscale eenheid omzetbelasting

Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de verpakkingenbelastingenschuld van het concern en deze schuld kan op ieder onderdeel worden verhaald. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid werkt op dezelfde wijze als de aansprakelijkheid van de onderdelen van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990.

Samenwerkingsvorm op continuïteit gericht

Hierbij kan onder meer gedacht worden aan een franchiseverband of een vrijwillig filiaalbedrijf. In tegenstelling tot het concern/fiscale eenheid omzetbelasting is bij een dergelijke samenwerkingsvorm geen sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid, maar slechts van een partiële of gedeeltelijke aansprakelijkheid. Dit betekent dat degene die onderdeel uitmaakt van een dergelijk concern slechts aansprakelijk is voor het gedeelte van de verpakkingenbelastingenschuld van het concern dat aan hem kan worden toegerekend.

36.13.2. Verpakkingenbelasting artikel 43 van overeenkomstige toepassing

Op de aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting is artikel 43 van de Invorderingswet 1990 van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit houdt in dat alle formele vereisten die worden gesteld aan het aansprakelijk stellen van een onderdeel van een fiscale eenheid ook van toepassing zijn op het aansprakelijk stellen van een onderdeel van een concern voor een verpakkingenbelastingenschuld.

De overeenkomstige toepassingverklaring staat de ontvanger toe een vermindering of teruggaaf verpakkingenbelasting bevrijdend uit te betalen aan één van de ondernemers die deel uitmaakt van het concern.

36.14. Aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting

Een aanslag inkomstenbelasting is verschuldigd door de belastingschuldige op wiens naam de aanslag staat.

Soms kan een derde voor een gedeelte van de aanslag inkomstenbelasting aansprakelijk worden gesteld (Invorderingswet 1990, artikel 44). Dat kan als bepaalde inkomsten van deze derde voor de heffing van inkomstenbelasting worden toegerekend aan de belastingschuldige. De aanslag van de belastingschuldige wordt daardoor hoger, terwijl eigenlijk de derde dit deel van de belasting zou moeten dragen.

De aansprakelijkheidsbepaling in artikel 44 van de Invorderingswet 1990 corrigeert deze situatie enigszins. Dit artikel is van toepassing op de volgende situaties:

- toerekening inkomensbestanddelen van een kind aan een ouder

- toerekening inkomensbestanddelen aan een echtgenoot of geregistreerd partner

Overigens kan de ontvanger, naast deze aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet, ook een beroep doen op een toepasselijke civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepaling, bijvoorbeeld een aansprakelijkheidsbepaling op grond van het huwelijksgoederenrecht.

De belastingschuldige kan verhaal halen op de derde, omdat inkomensbestanddelen van de derde zijn toegerekend aan belastingschuldige. Bij het verhaal door belastingschuldige op de derde wordt een onderscheid gemaakt tussen:

- verhaal inzake de gewone belastingheffing
- verhaal inzake de conserverende heffing

Zie hiervoor de Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 3 waarin de Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.16, lid 3 van overeenkomstige toepassing wordt verklaard.

36.14.1. Aansprakelijkheid kind voor aan ouders toegerekende inkomensbestanddelen

Bepaalde inkomensbestanddelen van een kind kunnen worden toegerekend aan de ouder (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.15). Namelijk de inkomstenbestanddelen die betrekking hebben op:

- belastbare inkomsten uit eigen woning
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang
- het inkomen uit sparen en beleggen

De ouder is inkomstenbelasting verschuldigd over deze inkomensbestanddelen. Als hij de inkomstenbelasting niet betaalt, kan de ontvanger het kind aansprakelijk stellen voor het deel van de inkomstenbelasting dat betrekking heeft op deze inkomensbestanddelen (Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 1).

Als de ontvanger het kind aansprakelijk wil stellen, dan stuurt hij een verzoek aan de inspecteur die de belastingaanslag heeft opgelegd. Hierin vraagt hij de inspecteur om hem te laten weten tot welk bedrag hij het kind aansprakelijk kan stellen.

36.14.2. Aansprakelijkheid voor inkomensbestanddelen toegerekend aan echtgenoot/partner

Bepaalde inkomensbestanddelen van de (fiscaal) partner of ex-partner kunnen worden belast bij de belastingplichtige (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.17, lid 2-6). Namelijk de inkomstenbestanddelen die betrekking hebben op:

- belastbare inkomsten uit eigen woning
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang

- bestanddelen van de rendementsgrondslag

De (fiscaal) partner of ex-partner is aansprakelijk voor de inkomstenbelasting die door belastingschuldige over deze inkomensbestanddelen verschuldigd is (Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 2).

Naast deze aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet 1990 kan, onder omstandigheden, de ontvanger ook gebruik maken van de civielrechtelijke aansprakelijkheden die voortvloeien uit het tussen echtgenoten geldende huwelijksgoederenrecht.

36.15. Aansprakelijkheid verzekeraar lijfrente

De verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen is aansprakelijk voor de belasting, verschuldigd over uitgaven voor inkomensvoorzieningen die bij de verzekeringnemer (belastingschuldige) in aftrek zijn gebracht op zijn belastbaar inkomen (Invorderingswet 1990, artikel 44a).

De aansprakelijkheid van de verzekeraar geldt in de volgende situaties:

- bij een verboden handeling met betrekking tot een aanspraak op grond van een lijfrente
- bij een verboden handeling met betrekking tot een aanspraak op grond van een beroepspensioen waaraan deelneming verplicht is bij emigratie van de verzekeringnemer

De verzekeraar is aansprakelijk voor de verschuldigde belasting tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak op lijfrente-uitkeringen en/of de aanspraak op uitkeringen van beroepspensioenen.

De aansprakelijkheid is ook van toepassing op de verschuldigde heffings- en revisierente. Revisierente wordt in rekening gebracht om het rentenadeel goed te maken dat de Staat heeft geleden doordat de belastingschuldige onterecht door de premieaftrek uitstel van belastingheffing heeft genoten. De revisierente bedraagt 20% van de waarde van het recht op de periodieke uitkering.

Zo spoedig mogelijk nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, stuurt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling van het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending van de mededeling aan de verzekeraar. Pas nadat de belastingschuldige in gebreke is met betaling van zijn belasting, zal de ontvanger tot aansprakelijkstelling van de verzekeraar overgaan. De ontvanger zal eerst proberen de belasting te verhalen op het vermogen van belastingschuldige. Als dat niet lukt, zal de ontvanger de verzekeraar aanspreken.

De in Nederland gevestigde verzekeraar is niet langer aansprakelijk als de volgende twee voorwaarden beide vervuld zijn:

- Hij verleent zijn medewerking aan de overgang van lijfrenteverplichtingen aan een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat het verzekeringsbedrijf uitoefent.
- Dit pensioenfonds of lichaam sluit een civiele overeenkomst met de ontvanger waarin de aansprakelijkheid wordt aanvaard (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40b).

De ontvanger zendt desgevraagd de in Nederland gevestigde verzekeraar een verklaring dat hij niet langer aansprakelijk is zodra de civiele overeenkomst is gesloten.

De aansprakelijkstelling van de verzekeraar blijft achterwege in de volgende situaties waarbij de aanspraken worden overgedragen of omgezet:

- als polissen in de zin van artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, onder 1, onderdeel b of onderdeel d van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, worden geacht te zijn overgedragen aan een andere toegelaten verzekeraar
- als een eerste aanspraak wordt omgezet in een andere aanspraak in de zin van artikel 3.135, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001

Voorwaarden voor het achterwege laten van de aansprakelijkstelling van de overdragende verzekeraar zijn:

- De overdragende verzekeraar was op het moment van de overdracht niet op de hoogte of kon niet op de hoogte zijn van het feit dat de polis was beleend of verpand anders dan ten behoeve van het uitstel van betaling op grond van artikel 25, lid 5 van de Invorderingswet 1990.
- De overdragende verzekeraar heeft geen verhaalsmogelijkheden meer.

Blijkt pas na de aansprakelijkstelling dat er sprake is van één van de situaties die hierboven zijn beschreven, dan zal de ontvanger de aansprakelijkstelling bij beschikking intrekken.

36.16. Aansprakelijkheid pensioenverzekeraar

De pensioenverzekeraar is aansprakelijk voor de inkomstenbelasting die de pensioengerechtigde verschuldigd is ten gevolge van de door hem gepleegde verboden handelingen (Invorderingswet 1990, artikel 44b). Bij verboden handelingen moet in dit verband gedacht worden aan:

- afkoop, vervreemding of verpanding van de pensioenpolis
- emigratie van de pensioengerechtigde

De bepaling heeft een preventief karakter. De bedoeling is dat de pensioenverzekeraar vooraf maatregelen neemt om ervoor te zorgen dat:

- de verboden handelingen niet plaatsvinden
- de gelden onder de verzekeraar blijven ter betaling van de verschuldigde belasting, als de verboden handelingen toch plaatsvinden

De verzekeraar is aansprakelijk voor de verschuldigde belasting tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak.

De aansprakelijkheid omvat ook de verschuldigde heffings- en revisierente.

Revisierente wordt in rekening gebracht om het rentenadeel goed te maken dat de Staat heeft geleden doordat de belastingschuldige onterecht uitstel van belastingheffing heeft genoten door de premieaftrek. De revisierente bedraagt 20% de waarde van het recht op de periodieke uitkering.

Zo spoedig mogelijk nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, stuurt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling van het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending van de mededeling aan de verzekeraar.

Pas nadat de belastingschuldige in gebreke is, zal de ontvanger overgaan tot aansprakelijkstelling van de verzekeraar. De ontvanger zal eerst proberen verhaal te halen op het vermogen van belastingschuldige, voordat hij overgaat tot uitwinning ten laste van de verzekeraar.

De in Nederland gevestigde verzekeraar is niet langer aansprakelijk als de volgende twee voorwaarden beide vervuld zijn:

- Hij verleent zijn medewerking aan de overgang van pensioenverplichtingen aan een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat het verzekeringsbedrijf uitoefent.
- Dit pensioenfonds of lichaam sluit een civiele overeenkomst met de ontvanger waarin de aansprakelijkheid wordt aanvaard.

Zie hiervoor artikel 40c van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

De ontvanger zendt desgevraagd de in Nederland gevestigde verzekeraar een verklaring dat hij niet langer aansprakelijk is zodra de civiele overeenkomst is gesloten.

36.17. Aansprakelijkheid verzekeraar kapitaal eigen woning

De verzekeraar van een kapitaalverzekering eigen woning (ook wel 'spaarhypotheek' genoemd) is aansprakelijk voor de belasting die verschuldigd wordt in verband met het feit dat de kapitaalverzekering wordt geacht tot uitkering te zijn gekomen (Invorderingswet 1990, artikel 44c). Dat is bij emigratie van de begunstigde.

De verzekeraar is aansprakelijk voor de verschuldigde belasting tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak. De aansprakelijkheid omvat ook de verschuldigde heffingsrente.

Zo spoedig mogelijk nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, stuurt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling van het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending van de mededeling aan de verzekeraar.

Pas nadat de belastingschuldige in gebreke is, zal de ontvanger overgaan tot aansprakelijkstelling van de verzekeraar. De ontvanger zal eerst proberen verhaal te halen op het vermogen van belastingschuldige, voordat hij overgaat tot uitwinning ten laste van de verzekeraar.

36.18. Aansprakelijkheid voor successie- en schenkingsrecht

Artikel 47, Invorderingswet 1990 regelt:

- de aansprakelijkheid van erfgenamen voor het recht van successie
- de aansprakelijkheid van erfgenamen voor het recht van overgang
- de aansprakelijkheid van de schenker voor het recht van schenking

36.18.1. Aansprakelijkheid erfgenamen (successierecht)

Erfgenamen zijn aansprakelijk voor het successierecht dat verschuldigd wordt door en bij het overlijden van de erflater (Invorderingswet 1990, artikel 46).

De woorden 'door en bij het overlijden' zijn opgenomen om de aansprakelijkheid van de erfgenamen te beperken tot die rechten, die op het ogenblik van het overlijden van de erflater enkel ten gevolge van dit overlijden verschuldigd zijn. Door deze beperking zijn de erfgenamen niet aansprakelijk voor een eventuele belastingaanslag die wordt opgelegd naar aanleiding van latere gebeurtenissen als genoemd in artikel 45, lid 3 van de Successiewet 1956.

Belangrijk is dat een erfgenaam naar evenredigheid van zijn erfdeel aansprakelijk is voor het door legatarissen verschuldigde recht van successie (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 1). Een erfgenaam is echter hoofdelijk aansprakelijk voor het successierecht verschuldigd door verkrijgers die buiten Nederland wonen (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2, onder a).

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid is bedoeld om de voldoening van het successierecht zeker te stellen. Het is namelijk vaak moeizaam of zelfs onmogelijk om verhaal te halen op de verkrijgers in het buitenland. De hoofdelijke aansprakelijkheid is niet beperkt tot het recht van successie dat is verschuldigd door verkrijgers die al op het ogenblik van overlijden van de erflater buiten Nederland woonden. Ook als de verkrijgers pas na het overlijden van de erflater buiten Nederland zijn gaan wonen, zijn de erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2, onder a).

Als de erfgenamen niet met de afwikkeling van de nalatenschap waren belast, zijn zij slechts aansprakelijk tot een bepaald bedrag. Namelijk het bedrag dat overeenkomt met het vermogen van de erflater dat zich ten tijde van zijn overlijden in Nederland bevond. De (binnenlandse) erfgenamen kunnen zich dan daarop verhalen. Maar de aansprakelijkheid wordt niet beperkt als de ontvanger aannemelijk maakt dat er sprake is van misbruik (Leidraad Invordering 2008, artikel 46.2).

Bij aangifte voor het recht van successie door de executeur blijven de erfgenamen aansprakelijk. Daarnaast ontstaat ook voor de executeur een aansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 47). De ontvanger zal, als beide aansprakelijkheidsbepalingen van toepassing zijn, proberen de belastingschuld eerst te verhalen op de erfgenamen (Leidraad Invordering 2008, artikel 46.1).

Het recht van successie wordt geheven over de waarde van wat op grond van het erfrecht wordt verkregen van iemand die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde.

Het successierecht wordt geheven van de erfgenaam en van de legataris.

Een erfgenaam is iemand die door vererving in de rechten en plichten van de erflater treedt. Als een erfgenaam de helft van de nalatenschap erft, omdat er nog een erfgenaam is, dan neemt de erfgenaam slechts voor de helft de rechten en plichten van de erflater over.

Een legataris is iemand die door vererving een bepaalde zaak (bijvoorbeeld een schilderij of geld) of een bepaald recht (bijvoorbeeld het recht van gebruik en bewoning) uit de nalatenschap van de erflater verkrijgt. De legaten (de zaak of het recht dat de legataris verkrijgt) zijn altijd nauwkeurig omschreven in een testament.

Men kan erfgenaam of legataris zijn op grond van het Burgerlijk Wetboek, maar ook fictief erfgenaam of fictief legataris op grond van de fictiebepalingen in de Successiewet 1956. Voor de heffing van successierecht of de aansprakelijkheid voor successierecht maakt het geen verschil op grond van welke wet iemand erfgenaam of legataris is.

36.18.2. Aansprakelijkheid erfgenamen voor recht van overgang

De erfgenamen zijn hoofdelijk aansprakelijk voor het recht van overgang dat is verschuldigd door binnenlandse en buitenlandse verkrijgers (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2, onder b).

De aansprakelijkheid is niet beperkt tot het recht van overgang dat bij het overlijden is verschuldigd. De erfgenamen zijn ook hoofdelijk aansprakelijk voor het recht van overgang dat door het overlijden is verschuldigd, bijvoorbeeld door werking van een voorwaarde of bij toepassing van artikel 15 van de Successiewet 1956.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid is bedoeld om het de ontvanger eenvoudiger te maken het recht van overgang te innen, met name als verkrijgers in het buitenland wonen.

Het recht van overgang wordt geheven over:

- verkrijgingen door vererving waarbij de erflater op het moment van overlijden niet in Nederland woonde
- verkrijgingen door schenking waarbij de schenker op het moment van de schenking niet in Nederland woonde

Het recht van overgang wordt slechts geheven over goederen die zich in Nederland bevinden of die een binding hebben met Nederland (Successiewet 1956, artikel 5, lid 2-6).

36.18.3. Aansprakelijkheid schenker (schenkingsrecht)

De schenker is hoofdelijk aansprakelijk voor het recht van schenking dat door de begiftigde is verschuldigd (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 3).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt ook als schenkingsrecht verschuldigd is op grond van de fictiebepalingen in de Successiewet 1956.

De begiftigde is schenkingsrecht verschuldigd over de waarde van de schenking. De schenking moet zijn gedaan door iemand die op het moment van de schenking in Nederland woonde.

Schenkingsrecht is verschuldigd over:

- de formele schenking, die bij overeenkomst plaatsvindt
- de materiële schenking

Elke bevoordeling uit vrijgevigheid waarbij een verschuiving van vermogen plaatsvindt van schenker naar begiftigde is een materiële schenking. Bijvoorbeeld als een tuinder zijn kwekerij aan zijn zoon verkoopt voor € 500.000 en de kwekerij is eigenlijk € 750.000 waard. Dan is de zoon bevoordeeld voor € 250.000 en wordt over dit bedrag schenkingsrecht geheven.

36.19. Aansprakelijkheid executeur (successierecht)

Een erflater kan in zijn testament iemand tot executeur benoemen. Deze executeur vereffent de nalatenschap. Hij is ook bevoegd tot het doen van aangifte successierecht.

Als de executeur aangifte successierecht doet, dan is hij hoofdelijk aansprakelijk voor het verschuldigde successierecht (Invorderingswet 1990, artikel 47). De executeur is dus niet aansprakelijk als hij de aangifte successierecht niet heeft verzorgd.

Als alle erfgenamen in het buitenland wonen, is de executeur verplicht aangifte successierecht te doen. In deze gevallen is hij dus altijd aansprakelijk.

Als meer dan één executeur is benoemd, dan is ieder van hen verplicht of bevoegd tot het doen van aangifte (Successiewet 1956, artikel 72, lid 1). In dat geval zijn alle executeurs die de aangifte hebben verzorgd hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 47).

De aansprakelijkheid van de executeur vervalt niet als één of meer erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor het successierecht. Als zowel de executeur als de erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor het successierecht, dan zal de ontvanger eerst proberen het successierecht te verhalen op de erfgenamen.

Zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon kan tot executeur worden benoemd. Uitgezonderd zijn onder meer:

- minderjarigen
- onder curatele gestelden
- personen die onbevoegd zijn om verbintenissen aan te gaan

36.20. Beperken aansprakelijkheid erfgenamen

De hoofdregel is dat erfgenamen, naar evenredigheid van hun aandeel in de nalatenschap, aansprakelijk zijn voor de schulden van de nalatenschap (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:182, lid 2).

Maar in artikel 48 van de Invorderingswet 1990 wordt deze aansprakelijkheid beperkt. Aangezien artikel 48 dus geen aansprakelijkheidsbepaling is, zijn de formele aansprakelijkheidsbepalingen van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 dan ook niet van toepassing. De beperking van de aansprakelijkheid voor erfgenamen heeft betrekking op:

- navorderings- en naheffingsaanslagen
- aansprakelijkheidsschulden

36.20.1. Aansprakelijkheid erfgenamen voor navordering/naheffing

Op grond van het civiele recht zijn erfgenamen die de nalatenschap hebben aanvaard, verplicht de schulden van de erflater te voldoen (eventueel uit hun eigen vermogen) en wel naar evenredigheid van hun aandeel in de erfenis.

De waarde van het erfdeel of van het legaat wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer op het tijdstip van het overlijden van de erflater. Zo wordt de aansprakelijkheid van een erfgenaam beperkt tot het bedrag waarmee hij in werkelijkheid is gebaat. Hierdoor zijn de fictiebepalingen voor de waardering voor het successierecht (Successiewet 1956, artikel 21), niet van toepassing bij deze bepaling.

Voor belastingaanslagen die reeds zijn opgelegd, maar nog niet zijn voldaan op het moment van overlijden van de erflater, zijn de erfgenamen volledig aansprakelijk. Ook met hun eigen vermogen. Erfgenamen kunnen dit voorkomen door de erfenis te verwerpen of te aanvaarden onder het recht van boedelbeschrijving. Hierdoor worden de erfgenamen niet verrast door onbekende schulden of aanslagen.

Bij navorderings- en naheffingsaanslagen die pas worden opgelegd na het overlijden van de erflater, kunnen erfgenamen alsnog voor een verrassing komen te staan. Als zij de erfenis hebben aanvaard, zijn zij met hun gehele vermogen aansprakelijk voor de voldoening van deze aanslagen.

Om deze reden is in de Invorderingswet 1990 een beperking van de aansprakelijkheid voor erfgenamen geregeld (Invorderingswet 1990, artikel 48, lid 1, onder a). De aansprakelijkheid van een erfgenaam voor

navorderings- en naheffingsaanslagen die zijn vastgesteld na overlijden van de erflater, is beperkt tot het beloop van het erfdeel en eventueel toekomstige legaten. De erfgenamen kunnen dan ook niet door dit soort aanslagen negatief uitkomen.

Voor het uitvaardigen van een dwangbevel tegen de erfgenamen, zie de Leidraad Invordering 2008, artikel 12.

Als een nalatenschap onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard (beneficiaire aanvaarding), dan zal de ontvanger de vereffening van de nalatenschap afwachten. De ontvanger neemt wel de noodzakelijke maatregelen die nodig zijn ter bescherming van zijn rechten (Leidraad Invordering 2008, artikel 48.1).

36.20.2. Aansprakelijkheid erfgenamen voor aansprakelijkheidsschuld erflater

De erfgenamen kunnen door de ontvanger aansprakelijk worden gesteld voor de aansprakelijkheidsschuld van de erflater.

Als de erflater voor zijn overlijden aansprakelijk is gesteld, maar het bedrag van de aansprakelijkheid wordt pas na zijn overlijden vastgesteld, dan wordt de aansprakelijkheid van de erfgenamen wel beperkt (Invorderingswet 1990, artikel 48, lid 1, onder b). De erfgenamen zijn voor deze aansprakelijkheidsschulden hoofdelijk aansprakelijk tot de waarde in het economisch verkeer van hun verkrijging uit de nalatenschap.

Als de erflater/bestuurder na zijn overlijden aansprakelijk wordt gesteld op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36 en 36a), dan zijn de erfgenamen niet aansprakelijk.

Als de erflater voor zijn overlijden aansprakelijk is gesteld op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid, maar het bedrag van de aansprakelijkheid wordt pas na het overlijden vastgesteld, dan zijn de erfgenamen beperkt aansprakelijk. Namelijk tot de waarde in het economisch verkeer van hun verkrijging uit de nalatenschap.

36.21. Civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen

Als de ontvanger besluit een beroep te doen op een van de onderstaande civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen, dan moet hij gebruik maken van de formele aansprakelijkheidsbepalingen uit de Invorderingswet 1990.

Schulden van	Artikel	Aansprakelijk te stellen derde
Huwelijks-gemeenschap	1:85 BW	Echtgenoot
	1:95, lid 1 BW 1:96, lid 1 BW 1:102, lid 1 BW	Echtgenoot voor gemeenschapsschuld Echtgenoot voor privé-schuld Niet-aansprakelijke echtgenoot voor de helft van de gemeenschapsschuld na ontbinding
Vereniging	2:29, lid 2 BW	Bestuurder vereniging (voor vereniging die niet ingeschreven staat in het Verenigingenregister)
Coöperatie	2:30, lid 2 BW 2:55, lid 1-4 BW	Bestuurder vereniging en de vereniging Lid (of minder dan een jaar ex-lid) van de ontbonden coöperatie)
Cv	19 en 20 WvK	Commanditaire vennoot van cv die beheersdaden verricht
Nv	2:69, lid 2 BW 2:93, lid 2 BW	Bestuurder nv Degene die een niet bekrachtigde rechtshandeling heeft verricht namens nv i.o.
	2:138, lid 1 BW 2:139 BW	Bestuurder nv in geval van faillissement Bestuurder nv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de nv
	2:149 BW 2:150 BW	Commissaris nv in geval van faillissement Commissaris nv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de nv
Bv	2:180, lid 2 BW 2:203, lid 2 BW	Bestuurder van bv Degene die een niet bekrachtigde rechtshandeling heeft verricht namens bv i.o.
	2:248, lid 1 BW 2:249 BW	Bestuurder van bv in geval van faillissement Bestuurder van bv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de bv
	2:259 BW 2:260 BW	Commissaris van bv in geval van faillissement Commissaris van bv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de bv
Vof	18 Wvk (let op! Eerst 33 Invorderingswet)	Vennoot van vof
Overigen	2:403, lid 1 onder f BW 4:182, lid 2 BW	Concernonderdelen (groepsmaatschappijen) Erfgenamen (aansprakelijk voor evenredig deel)
	5:113 BW	Appartementseigenaren (aansprakelijk voor evenredig deel)
	6:162 BW	Onrechtmatige daad
	7A:1680 BW	Maat in maatschap (voor gelijk deel)
	8:181 BW	Leden rederij (voor aandeel in schip)

37. Uitstel van betaling algemeen

Uitstel van betaling houdt in dat de ontvanger de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde toestaat de belastingschuld later te betalen dan de in de wet gestelde termijnen.

In principe moet de belastingschuld binnen de wettelijke betalingstermijnen (Invorderingswet 1990, artikel 9) worden voldaan. Een belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde die meent dat hij het bedrag niet tijdig kan of hoeft te betalen, kan verzoeken om uitstel van betaling.

De Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 1 bepaalt dat de ontvanger bij beschikking en onder door hem te stellen voorwaarden een belastingschuldige voor bepaalde tijd uitstel van betaling kan verlenen. Gedurende het uitstel vangt geen dwanginvordering aan; een lopende dwanginvordering wordt geschorst.

Als een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het ministerie van Financiën, dan handelt de ontvanger op dezelfde wijze als bij de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling.

Het uitstelbeleid is ook van toepassing op invorderingsopdrachten van derden die de ontvanger ter invordering zijn toegezonden. Dit geldt overigens voor zover de (wettelijke) bepalingen en voorschriften het verlenen van uitstel door de ontvanger toestaan.

Een verzoek om uitstel van betaling wordt gedaan om de volgende redenen:

- De hoogte van de belastingaanslag wordt betwist.
- Binnen afzienbare tijd wordt een uit te betalen bedrag verwacht, waarbij dit bedrag kan dienen voor de voldoening van de belastingaanslag waarvoor uitstel wordt gevraagd.
- De belastingaanslag kan niet binnen de betalingstermijn(en) worden voldaan in verband met betalingsproblemen.
- Het betreft een conserverende aanslag in de inkomstenbelasting of in de rechten van successie of schenking als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 4, 5, 6, 8, 11, 12 of 17.
- Het betreft een ander uitstel (een belastingaanslag in de inkomstenbelasting of in de rechten van successie of schenking als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 3, 9, 13, 14, 16 of 18).

De ontvanger kan tijdens de wettelijke schuldsaneringsregeling onder de gebruikelijke voorwaarden uitstel van betaling verlenen voor belastingaanslagen waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling niet van toepassing is. Faillissementsschulden en belastingaanslagen waarop de

wettelijke schuldsanering van toepassing is, zijn echter geen onderwerp van een betalingsregeling.

De ontvanger beslist bij beschikking op een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling. Ook als de ontvanger een verleend uitstel intrekt of beëindigt, doet hij dit bij beschikking.

37.1. Verzoek om uitstel van betaling

Een verzoek om uitstel van betaling moet in beginsel altijd schriftelijk worden gedaan, maar onder voorwaarden verleent de ontvanger een particulier ook op telefonisch verzoek kort uitstel van betaling (tot maximaal 4 maanden na de laatste vervaldag van de (oudste) aanslag). Als een belastingschuldige uitstel van betaling vraagt voor een ambtshalve aanslag, kan de ontvanger dit uitstel alleen voor een korte termijn verlenen.

De ontvanger moet een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling beslissen bij beschikking. De ontvanger kan een verzoek om uitstel van betaling toewijzen of afwijzen. In een aantal gevallen kan het uitstel worden beëindigd of ingetrokken.

Als de ontvanger in een bepaald geval meent dat uitstel van betaling is gewenst, dan deelt hij de belastingschuldige mee dat op verzoek uitstel kan worden verleend. De ontvanger kan ook ambtshalve uitstel van betaling verlenen. Uiteraard kan de ontvanger ook ambtshalve de invordering opschorten. In dat geval wordt geen beschikking gegeven, want het uitstelbeleid is niet van toepassing bij ambtshalve opschorting.

Van uitstel van betaling voor zeer grote bedragen stelt de ontvanger het ministerie direct op de hoogte.

37.1.1. Verzoek om uitstel ambtshalve aanslag

De uitstelprocedure voor een ambtshalve belastingaanslag is als volgt:

1. De ontvanger verleent in het algemeen voor een ambtshalve belastingaanslag maximaal 1 maand uitstel van betaling.
2. De ontvanger stelt als voorwaarde dat de belastingschuldige binnen de genoemde termijn het aangiftebiljet ingevuld en ondertekend indient. Daarna behandelt hij het verzoek als een verzoek om uitstel in verband met betalingsproblemen of als een verzoek om uitstel in verband met bezwaar.
3. Als de belastingschuldige het biljet niet binnen de genoemde termijn indient, dan deelt de ontvanger hem mee dat het uitstel is vervallen. De ontvanger verleent niet nogmaals uitstel van betaling om het biljet alsnog in te dienen.

37.1.2. Uitstel van betaling van zeer grote bedragen

Als de ontvanger uitstel van betaling verleent voor een belastingschuld van € 22.689.011 of meer, dan moet hij hiervan onmiddellijk opgaaf doen aan:

Ministerie van Financiën
Directoraat-Generaal van de Belastingdienst
t.a.v. het secretariaat team Bedrijfsvoering

Onder verwijzing naar zijn eerdere bericht stelt de ontvanger het ministerie direct op de hoogte als:

- hij het verleende uitstel intrekt
- de belastingschuldige de gemelde duur van het uitstel overschrijdt

37.1.3. Beslissen bij beschikking

In principe beslist de ontvanger binnen 8 weken na ontvangst van het schriftelijke verzoek. Hij doet dat bij beschikking. Als het niet mogelijk is om binnen 8 weken te beslissen, dan verstuurt de ontvanger de belanghebbende een kennisgeving waarin hij een redelijke termijn vermeldt waarbinnen hij een beslissing neemt.

Als de ontvanger onvoldoende informatie heeft om te kunnen beslissen, dan wordt de beslistermijn opgeschort met ingang van de dag waarop de ontvanger de belastingschuldige heeft uitgenodigd het verzoek aan te vullen. De opschorting van de beslistermijn duurt tot de dag waarop het verzoek is aangevuld, of totdat de gestelde termijn is verstreken zonder een reactie van de belastingschuldige.

Nadat de ontvanger de beslissing heeft genomen, verstuurt hij de beschikking naar de belastingschuldige of reikt deze aan de belastingschuldige uit. De belastingschuldige kan tegen deze (afwijzende) beschikking een gemotiveerd beroep schriftelijk indienen bij de ontvanger, binnen 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving. De belastingschuldige moet het beroep schriftelijk richten tot de directeur.

37.1.4. Toewijzen verzoek uitstel van betaling

Als de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling toewijst, vermeldt hij in de beschikking de voorwaarden waaronder uitstel wordt verleend.

37.1.5. Afwijzen verzoek uitstel van betaling

Een verzoek om uitstel van betaling wordt onder meer afgewezen als:

- de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst naar het oordeel van de ontvanger onvoldoende wordt geacht
- onjuiste gegevens worden verstrekt
- de gevraagde gegevens niet (volledig) binnen de door de ontvanger daartoe gestelde termijn zijn verstrekt
- de gevraagde zekerheid niet wordt gesteld
- zonder bezwaar elders krediet kan worden verkregen om de belastingschuld te voldoen, dan wel zonder bezwaar vermogensobjecten te gelde kunnen worden gemaakt (dit onderdeel geldt slechts voor particuliere belastingschuldigen)

- de berekende betalingscapaciteit zodanig is dat de schuld direct voldaan kan worden
- de betalingsregeling naar de mening van de ontvanger te lang is
- de betalingsproblemen structureel zijn en een betalingsregeling volgens de ontvanger geen uitkomst zal bieden
- sprake is van een verzoek om uitstel van betaling van een belastingaanslag in verband met betalingsmoeilijkheden en voorafgaand aan dat verzoek uitstel is genoten in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure tegen die aanslag, terwijl gedurende die procedure betalingsmiddelen ter beschikking hebben gestaan waarmee de belastingschuld kon worden betaald

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsmoeilijkheden in het algemeen af, als dat is ingediend nadat in een dagblad is aangekondigd dat ten laste van de belastingschuldige een executoriale verkoop zal worden gehouden, of de ontvanger publicatie daarvan niet meer kan voorkomen.

Geen enkel verzoek om uitstel wordt meer ingewilligd als de belastingdeurwaarder - die met de executoriale verkoop is belast - feitelijk heeft aangevangen met die verkoop.

De ontvanger kan de belastingschuldige diens zienswijze zowel mondeling als schriftelijk naar voren laten brengen, voordat hij het verzoek om uitstel van betaling afwijst. Dit is niet verplicht.

37.1.6. Beëindigen of intrekken

Het uitstel wordt bij beschikking onder meer beëindigd als:

- niet aan de voorwaarden wordt voldaan waaronder het uitstel is verleend
- tijdens de looptijd van het uitstel blijkt dat onjuiste gegevens zijn verstrekt
- de aanleiding tot uitstel van betaling is weggefallen
- de financiële omstandigheden van de belastingschuldige zodanig veranderen of zijn veranderd dat het naar het oordeel van de ontvanger onjuist is het uitstel te continueren
- de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst naar het oordeel van de ontvanger onvoldoende wordt geacht
- er een situatie is ontstaan zoals omschreven in artikel 10 en 15 van de wet en de ontvanger van mening is dat de verhaalbaarheid van de belastingschuld waarvoor uitstel is verleend, ernstig in gevaar komt

37.1.7. Invordering aanvangen/inzetten

De ontvanger zal de invordering in beginsel niet eerder aanvangen of voortzetten dan na 10 dagen na dagtekening van de beschikking of mededeling dat:

- de ontvanger geen (verder) uitstel van betaling verleent
- de ontvanger een verleend uitstel intrekt
- de directeur afwijzend heeft beslist op een ingediend beroepschrift tegen de afwijzing of intrekking
- het verleende uitstel van rechtswege is verstreken, en de ontvanger daarvan een mededeling heeft verzonden

Als de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, verleent de ontvanger de termijn van 10 dagen niet, of verkort hij deze.

37.2. Voorwaarden voor uitstel van betaling

De ontvanger kan voorwaarden verbinden aan het verlenen van uitstel van betaling. Deze voorwaarden moeten dan wel in het belang van de invordering zijn. Voorwaarden kunnen zijn:

- De schuld waarvoor uitstel wordt verleend moet op vaste tijdstippen in termijnen worden voldaan.
- Met betrekking tot nieuwe belastingaanslagen mag geen betalingsachterstand optreden.
- De ontvanger wil door tussentijdse verstrekking van gegevens op de hoogte worden gehouden van de stand van zaken in het bedrijf.
- Bedragen die door de Belastingdienst moeten worden uitbetaald, zullen met de belastingschuld worden verrekend en hebben geen invloed op de hoogte van de periodiek af te lossen bedragen.

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel ook de voorwaarde verbinden dat de belastingschuldige of een derde zekerheid stelt.

37.2.1. Zekerheid

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde stellen dat voor de belastingschuld zekerheid wordt gesteld.

Bij het verlenen van uitstel van betaling wordt onderscheid gemaakt tussen:

- belastingschulden van een ondernemer
- belastingschulden van een particulier

Anders dan bij particulieren bestaat voor ondernemers met een belastingschuld geen aanleiding tot het toestaan van een betalingsregeling,

tenzij de ondernemer zekerheid stelt voor de voldoening van de volledige belastingschuld.

Bij het stellen van zekerheid geeft de ontvanger de voorkeur aan zekerheden die op een eenvoudige wijze worden gesteld, bewaakt en zonodig uitgewonnen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan:

- een bankgarantie
- een (stille of openbare) verpanding van een volwaardige vordering
- een hypotheek
- verpanding van geldswaardige papieren
- borgstelling door de directeur/grotaandeelhouder van een bv

De ontvanger is terughoudend met het aanvaarden van aangeboden zekerheden op goederen die sterk aan waardeverandering onderhevig zijn (bijvoorbeeld aandelen en voorraden). Als de ontvanger niet anders kan dan zekerheid toestaan in de vorm van sterk aan waardeverandering onderhevige zaken dan wel voorraden, dan moet hij extra alert zijn bij het bewaken ervan.

Verder aanvaardt de ontvanger in beginsel geen aangeboden zekerheid in de vorm van een bezitloze verpanding van voorraden. Ook gaat de ontvanger niet akkoord met een zogenaamde positieve/negatieve hypotheekverklaring. Dit is slechts een verklaring dat men bij (betalings)problemen pas bereid is hypotheek aan de ontvanger te verstrekken. In een dergelijk geval loopt de ontvanger het risico dat men tussentijds aan een derde hypotheek heeft verstrekt.

De belastingschuldige kan voor zijn belastingschulden ook een derde borg laten staan; de borg moet dan wel voldoende verhaal bieden.

37.3. Invorderingsmaatregelen tijdens behandeling verzoek

De ontvanger treft geen (verdere) invorderingsmaatregelen tijdens de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling. De ontvanger schort al getroffen maatregelen op.

Als er aanwijzingen zijn dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, dan kan de ontvanger ondanks het verzoek om uitstel van betaling wel (verdere) invorderingsmaatregelen treffen. In een dergelijk geval deelt de ontvanger de belastingschuldige gemotiveerd mee dat op het verzoek wordt beslist na uitvoering van de noodzakelijk geachte invorderingsmaatregelen.

Ook als blijkt dat het verzoek uitsluitend bedoeld is om de betaling te trainen, schort de ontvanger de aangevragen maatregelen niet op. Dit kan onder meer blijken uit:

- eerdere ervaringen met de belastingschuldige
- de inhoud van het verzoek

In het algemeen blijft een reeds gelegd beslag liggen. Als het verlenen van uitstel echter gepaard gaat met het stellen van zekerheid voor die belastingschuld, dan kan de ontvanger het beslag opheffen. De kosten die in het kader van het beslag zijn gemaakt, blijven voor rekening van de belastingschuldige.

37.4. Uitstel bij invorderingsopdrachten van derden

De ontvanger verleent geen uitstel van betaling als het een heffing van een derde instantie betreft waarvoor de invordering aan de Belastingdienst is opgedragen, en die instantie al eerder uitstel heeft verleend om de betrokkene de gelegenheid te geven om alsnog aangifte te doen. Zo nodig overlegt de ontvanger met de derde instantie.

37.5. Uitstel na verzoekschrift of klacht

Als de belastingschuldige een verzoekschrift heeft gericht aan H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het ministerie van Financiën, handelt de ontvanger hetzelfde als tijdens de behandeling van een verzoek om uitstel. Onherroepelijke dwanginvorderingsmaatregelen mogen in dat geval echter alleen worden genomen met toestemming van het ministerie van Financiën.

38. Uitstel bij bezwaar en beroep

De belastingschuldige kan zijn bezwaren tegen de hoogte van een belastingaanslag kenbaar maken met een bezwaarschrift. Onder een bezwaarschrift wordt ook bedoeld een door de belastingschuldige ingediend (hoger) beroepschrift. De ontvanger beschouwt een bezwaarschrift onder bepaalde voorwaarden als een verzoek om uitstel van betaling. De ontvanger verleent uitstel van betaling tot het moment waarop de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. In geval van een beroepsprocedure gaat het om een uitspraak van de rechter.

Tijdens het verleende uitstel van betaling vindt geen verrekening van het bestreden bedrag plaats met aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen, tenzij de ontvanger vreest voor onverhaalbaarheid van de belastingaanslag.

Voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid vragen voor de betwiste belastingsschuld. Als de gevraagde zekerheid niet wordt gegeven, neemt de ontvanger geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen zolang de belastingaanslag niet onherroepelijk vaststaat.

De ontvanger verleent altijd uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep tegen de bestuurlijke boete.

Na de uitspraak op het bezwaarschrift heeft de belastingschuldige nog de mogelijkheid om een beroepschrift in te dienen. Als de belastingschuldige een beroepschrift indient, verleent de ontvanger niet automatisch uitstel van betaling. De belastingschuldige moet hiervoor een afzonderlijk verzoek om uitstel van betaling indienen bij de ontvanger. Voor het overige wordt - op grond van de leidraad - bij uitstel van betaling een beroep wel gelijkgesteld met een bezwaar, tenzij nadrukkelijk anders vermeld.

38.1. Verzoek om uitstel van betaling

De ontvanger merkt een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag alleen aan als een verzoek om uitstel van betaling, als daarin het bestreden bedrag en een berekening ervan is opgenomen. In een dergelijk geval is een verzoek om uitstel niet nodig.

De ontvanger verleent geen uitstel van betaling voor het niet bestreden bedrag.

Dit geldt niet voor een bezwaarschrift tegen een terugvorderingsbeschikking Toeslagen; daarvoor verleent de ontvanger altijd voor het volledige bedrag uitstel van betaling.

38.1.1. Uitstel niet bestreden bedrag

Als sprake is van een niet bestreden bedrag in de belastingaanslag, dan verleent de ontvanger uitstel van betaling onder de opschortende

voorwaarde dat het niet bestreden bedrag per omgaande, dan wel binnen de daarvoor geldende termijnen moet worden betaald.

Als de belastingschuldige niet aan deze voorwaarde voldoet, dan begint de ontvanger met de invordering of zet de invordering voor het gehele bedrag van de belastingaanslag voort. De ontvanger hoeft deze actie niet aan te kondigen.

Pas als het niet bestreden deel is voldaan, neemt de ontvanger een nieuw verzoek om uitstel voor de betreffende aanslag in verband met bezwaar in behandeling.

38.2. Bezwaarschrift

Een bezwaarschrift moet voldoende gemotiveerd zijn en tijdig ingediend.

Als een verzoek om uitstel in verband met een op korte termijn in te dienen bezwaarschrift is ingediend, merkt de ontvanger het verzoek om uitstel aan als een pro-formabezwaarschrift. De ontvanger stuurt het origineel door naar de inspecteur en houdt een kopie achter. Is er sprake van een pro-forma beroepschrift, dan moet de belastingschuldige altijd en afzonderlijk verzoek om uitstel van betaling bij de ontvanger indienen.

De ontvanger kan ook uitstel van betaling verlenen als er een bezwaarschrift bij de gemeente is ingediend tegen een WOZ-beschikking. Als de inspecteur op het bezwaarschrift heeft beslist, betekent dit het einde van het uitstel. De ontvanger stuurt dan aan belastingschuldige een kennisgeving, dat het uitstel van betaling vervallen is.

38.2.1. Geen uitstel van betaling

De ontvanger verleent geen uitstel van betaling als een exploitant van kansspelautomaten een bezwaarschrift heeft ingediend tegen een naheffingsaanslag kansspelbelasting of omzetbelasting. Het bezwaar richt zich hier dan met name op vermeende hiaten in de Wet op de kansspelbelasting.

Zo nodig kan de ontvanger bij het onbetaald laten van de belastingschuld, ondanks het bezwaarschrift, beslag leggen op de opbrengst van speelautomaten. Dit beslag geldt niet als onherroepelijke maatregel.

38.2.2. Motivering bezwaarschrift

De ontvanger beslist normaal gesproken positief op een verzoek om uitstel in verband met een ingediend bezwaarschrift tegen een belastingaanslag. Voorwaarden zijn dat in het verzoek het bestreden bedrag en de berekening van dat bedrag zijn opgenomen.

Als die gegevens in het bezwaarschrift ontbreken, stelt de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid deze alsnog schriftelijk mee te delen. De ontvanger verleent daartoe voor korte tijd - maximaal 1 maand vanaf de dagtekening van het verzoek om nadere gegevens - uitstel van betaling. Als de ontvanger langer uitstel wil verlenen, overlegt hij daarover eerst met de inspecteur.

Een langere termijn (of verlenging van de eerder gegeven termijn) is mogelijk als de ontvanger meent dat dit redelijk is. Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger verder uitstel af.

38.2.3. Tijdig indienen bezwaarschrift

Als een bezwaarschrift te laat is ingediend, verleent de ontvanger uitstel van betaling tot de inspecteur ambtshalve op het bezwaarschrift heeft beslist, tenzij in het bezwaarschrift het bestreden bedrag van de belastingaanslag en een berekening daarvan ontbreken.

Als het bezwaarschrift te laat is ingediend en daarin wel het bestreden bedrag en een berekening zijn opgenomen, verleent de ontvanger geen uitstel van betaling als:

- het bezwaarschrift volstrekt ongegrond is
- het bezwaarschrift tot doel heeft het invorderingsproces te traineren of betalingsfaciliteiten te verkrijgen

Voordat de ontvanger een beslissing neemt, overlegt hij met de inspecteur.

38.2.4. Uitstel na bezwaar WOZ-beschikking

De ontvanger kan - als daarom wordt gevraagd - uitstel van betaling verlenen als er een bezwaarschrift bij de gemeente is ingediend tegen een WOZ-beschikking. Hij geeft uitstel van betaling voor (het deel van) een belastingaanslag die is vastgesteld op basis van de bestreden WOZ-taxatiewaarde.

Bij het verzoek om uitstel moet de belastingschuldige een kopie van het bezwaarschrift tegen de WOZ-beschikking overleggen. De belastingschuldige hoeft geen bezwaarschrift tegen deze belastingaanslag in te dienen. Een uitspraak op een bezwaarschrift tegen de WOZ-beschikking waarbij de taxatiewaarde wordt herzien, leidt automatisch tot herziening van de belastingaanslag.

38.2.5. Einde uitstel

Uitstel van betaling in verband met een bezwaar of beroep tegen de belastingaanslag wordt verleend voor een bepaalde tijd, namelijk totdat de inspecteur of de fiscale rechter heeft beslist op het bezwaar dan wel het beroep. Op dat moment vervalt ook het uitstel van rechtswege. De ontvanger doet de belastingschuldige daarvan schriftelijk en gemotiveerd mededeling. Deze mededeling is geen beschikking, en hiertegen zijn geen rechtsmiddelen meer.

Tijdens de bezwaarprocedure kan ook blijken dat uitstel is verleend voor een te hoog bedrag, omdat het bezwaar betrekking heeft op een lager bedrag. De ontvanger trekt het uitstel dan voor het volledige bedrag in; hij doet dat door een beschikking. De ontvanger deelt de belastingschuldige daarbij mee dat hij een nieuw verzoek om uitstel voor de betreffende belastingaanslag in verband met bezwaar niet eerder in behandeling neemt,

dan nadat het bestreden gedeelte van de belastingaanslag dat invorderbaar is, is voldaan.

38.3. Bezwaar bestuurlijke boete

De ontvanger verleent altijd uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep tegen de bestuurlijke boete. Ook verleent de ontvanger altijd uitstel van betaling voor de bestuurlijke boete die is begrepen in een belastingaanslag waarvan de bedragen van die belastingaanslag en van de bestuurlijke boete op één aanslagbiljet of beschikking zijn opgenomen, tenzij het bezwaarschrift zich niet richt tegen die bestuurlijke boete.

Aan het uitstel kan de ontvanger de voorwaarde verbinden dat maatregelen worden getroffen om de belangen van de Staat veilig te stellen. De ontvanger verleent het uitstel tot het moment waarop de inspecteur uitspraak op het bezwaarschrift doet.

Gedurende de periode waarin voor een bestuurlijke boete uitstel is verleend, boekt de ontvanger een betaling die op de desbetreffende belastingaanslag wordt verricht, af met inachtneming van het bepaalde in de Leidraad Invordering 2008, artikel 7.6.

38.4. Zekerheid voor betwiste schuld

Voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid vragen voor de betwiste belastingschuld. Hij zal daartoe in beginsel alleen overgaan als de aard en omvang van de schuld in relatie tot de bekende verhaalsmogelijkheden daartoe aanleiding geven. Ook het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag kan aanleiding zijn zekerheid als voorwaarde voor het verlenen van uitstel te eisen.

Voor uitstel voor een Toeslagenschuld is het vorenstaande niet van toepassing; de ontvanger verleent altijd voor het volledige bedrag uitstel.

38.5. Onherroepelijke maatregelen voor betwiste belastingschuld

Als de ontvanger voor een betwiste belastingschuld geen uitstel van betaling verleent, omdat de verlangde zekerheid niet wordt verstrekt, dan treft hij in beginsel voor de betwiste belastingschuld geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen zolang de belastingaanslag waartegen een bezwaarschrift is ingediend niet onherroepelijk vaststaat.

Als echter aanwijzingen bestaan dat de belangen van de Staat of de belangen van de belastingschuldige door het achterwege laten van onherroepelijke maatregelen zouden worden geschaad, dan kan de ontvanger de bedoelde maatregelen wel treffen. Het enkel leggen van beslag dat feitelijk dienst doen als bewaringsmaatregel, geldt in dit verband niet als een onherroepelijke invorderingsmaatregel.

38.6. Verrekening bestreden bedrag

De ontvanger laat - in afwachting van de uitspraak op een bezwaarschrift - verrekening van het bestreden bedrag met een teruggaaf op een andere belastingaanslag of met andere uit te betalen bedragen achterwege.

De ontvanger wijkt hiervan af als de financiële situatie van de belastingschuldige - bijvoorbeeld gelet op de solvabiliteit van diens onderneming - zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid van de belastingaanslag bestaat en er verder geen voldoende zekerheid is gesteld.

Een eventuele verrekening maakt de ontvanger door middel van een gemotiveerde beschikking bekend.

39. Uitstel betaling bij uitbetaling bedrag

Als de belastingschuldige binnen een afzienbare tijd een uit te betalen bedrag verwacht, kan in afwachting daarvan uitstel van betaling worden verleend. De belastingaanslag kan dan met het uit te betalen bedrag worden verrekend.

In het algemeen geldt dat alle uit te betalen bedragen die betrekking hebben op belastingteruggaven, verrekend kunnen worden met de openstaande belastingschuld. Dit geldt niet voor toeslagen.

Ook uit te betalen bedragen die eerder beschikbaar komen dan die waarvoor het uitstel geldt, worden verrekend, behalve in bijzondere gevallen. Dit is alleen van toepassing als het uit te betalen bedrag voor verrekening vatbaar is. Als het uit te betalen bedrag bijvoorbeeld is overgedragen of verpand, kan de ontvanger geen uitstel verlenen. Als een verzoek om uitstel voor een uit te betalen bedrag is ingediend, beoordeelt de ontvanger de volledigheid van het verzoek voordat hij op het verzoek beslist.

Als het verzoek onvolledig of niet (volledig) is gemotiveerd, dan stelt de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid om meer informatie ter inzage aan te leveren of om zijn verzoek (nader) te motiveren. Hiervoor verleent de ontvanger gedurende een korte periode voorwaardelijk uitstel van betaling.

Als het verzoek niet binnen de gestelde termijn (nader) is gemotiveerd, vervalt het uitstel van rechtswege en verstuurt de ontvanger een schriftelijke mededeling hiervan aan de belastingschuldige. Deze mededeling is geen beschikking en hiertegen is dan ook geen beroep mogelijk bij de directeur. Er bestaan echter wel rechtsmiddelen als de ontvanger een uitstel tussentijds beëindigt; dit gebeurt wel in de vorm van een beschikking.

39.1. Uitstel bij betaling binnen afzienbare tijd

Als de belastingschuldige binnen afzienbare tijd een uit te betalen bedrag verwacht, kan in afwachting daarvan uitstel van betaling worden verleend. Van een dergelijke situatie is in ieder geval sprake als aan de volgende drie voorwaarden is voldaan:

- Het belastingjaar/tijdvak is verstreken.
- De aangifte of het verzoek waaruit het uit te betalen bedrag moet voortvloeien, is ingediend bij de inspecteur.
- Over de teruggaaf bestaat geen verschil van mening tussen de inspecteur en de belastingschuldige.

Het uitstel voor het terug te geven bedrag wordt verleend tot het moment waarop dat bedrag voor verrekening in aanmerking komt. Voor het eventueel resterende bedrag van de aanslag waarvoor uitstel wordt verzocht, geldt onverkort het reguliere uitstelbeleid.

39.2. Verrekening uit te betalen bedragen

Als de ontvanger in afwachting van een uit te betalen bedrag uitstel van betaling heeft verleend, zal hij uit te betalen bedragen die betrekking hebben op belastingteruggaven in de regel verrekenen. Dit kan hij echter alleen doen als het uit te betalen bedrag een rijksbelasting is waarvan de invordering aan hem is opgedragen.

Andere uit te betalen bedragen zoals proceskostenvergoedingen, schadevergoedingen, enzovoorts, mag de ontvanger niet zonder meer verrekenen. Hiervoor heeft hij toestemming van de belastingschuldige nodig. De verrekening van een uit te betalen bedrag aan coulancerente mag de ontvanger, zonder toestemming van de belastingschuldige, verrekenen (Leidraad Invordering 2008, artikel 24, lid 2). De ontvanger zal een uit te betalen bedrag aan coulancerente echter niet verrekenen bij een gering belang van € 10.000 of minder.

De verrekeningsmogelijkheden die de ontvanger heeft op grond van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 zijn dus beperkt tot fiscale schulden en vorderingen. De ontvanger kan op die uit te betalen bedragen wel beslag onder zichzelf of onder de Staat leggen.

39.3. Uitbetaling ondanks verleend uitstel

In bijzondere gevallen kunnen uit te betalen bedragen ondanks verleend uitstel toch worden uitbetaald. Dit komt met name voor bij teruggaven omzetbelasting die bij verrekening de continuïteit van het bedrijf in gevaar brengen en waarbij men niet hoeft te vrezen dat dit bedrag onverhaalbaar zal zijn. In een dergelijk geval kan de ontvanger deze teruggaven (gedeeltelijk) uitbetalen.

39.4. Volledigheid verzoek om uitstel

Het uitstel van betaling in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag, heeft alleen betrekking op het te verrekenen bedrag van de belastingaanslag waarvoor uitstel is verzocht.

Uit een verzoek om uitstel van betaling in verband met een uit te betalen bedrag moet blijken hoe hoog dat bedrag is. Bij het verzoek om uitstel moet een berekening van het uit te betalen bedrag zijn bijgevoegd. Zonodig zijn relevante afschriften (bijvoorbeeld een verzoek om middeling of negatieve aangifte) ook bijgevoegd. Als het nodig is, verifieert de ontvanger bij de inspecteur de juistheid van de verstrekte gegevens.

39.5. Motivering verzoek om uitstel

Als sprake is van een niet volledig gemotiveerd of een ongemotiveerd verzoek om teruggave, dan verleent de ontvanger voor een korte periode uitstel in verband met een uit te betalen bedrag, zodat de belastingschuldige in de gelegenheid wordt gesteld om de nodige gegevens te verstrekken.

Normaal wordt de uitsteltermijn gesteld op maximaal 1 maand na de dagtekening van de beschikking van het voorlopige uitstel. Als de ontvanger voor een langere termijn uitstel wil verlenen, overlegt hij dat eerst met de inspecteur.

39.6. Beslissing op verzoek om uitstel

De ontvanger neemt een beslissing op het verzoek om uitstel van betaling in verband met een uit te betalen bedrag. Hij kan het verzoek afwijzen of toewijzen en motiveert hierbij zijn beslissing voldoende.

In het algemeen beslist de ontvanger - onder door hem te stellen voorwaarden - gunstig op een volledig gemotiveerd verzoek om uitstel van betaling, ongeacht de hoogte van het binnen korte tijd te verwachten uit te betalen bedrag.

De ontvanger verleent uitstel van betaling tot het bedrag van het te verwachten uit te betalen bedrag. Het deel van de belastingaanslag dat niet door het uit te betalen bedrag wordt gedekt, moet de belastingschuldige normaal betalen, of - als daar aanleiding toe is - door middel van een betalingsregeling.

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling af als er geen sprake is van een binnen afzienbare tijd te verwachten uit te betalen bedrag, of als er andere belastingaanslagen zijn waarmee hij kan verrekenen. Ook verleent hij geen uitstel of trekt hij een gegeven uitstel in als de belastingschuldige onvoldoende medewerking verleent aan het spoedig realiseren van het uit te betalen bedrag. De belastingschuldige kan hiertegen in beroep gaan.

39.7. Einde uitstel

Uitstel van betaling in verband met een uit te betalen bedrag wordt verleend voor een bepaalde tijd, namelijk tot het moment waarop het uit te betalen bedrag verrekend kan worden met de aanslag waarvoor het uitstel was gevraagd. Op dat moment vervalt het uitstel van rechtswege, als niet de hele schuld kan worden verrekend.

De ontvanger informeert de belastingschuldige hierover schriftelijk en gemotiveerd. Deze mededeling is geen beschikking en tegen deze mededeling staan dan ook geen rechtsmiddelen open.

Als daartoe aanleiding is, kan de ontvanger het uitstel ook tussentijds schriftelijk beëindigen. Dat gebeurt wel in de vorm van een beschikking en tegen deze beschikking kan de belastingschuldige dan ook in beroep gaan bij de directeur.

40. Uitstel bij betalingsproblemen

Wanneer een belastingschuldige zijn belastingschuld niet op tijd kan betalen, kan hij bij de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling indienen. De meest voorkomende oorzaken van betalingsproblemen zijn:

- de belastingschuldige ontvangt in korte tijd meerdere belastingaanslagen (cumulatie)
- de belastingschuldige heeft te maken met een (tijdelijke) terugval in liquiditeit

De aard van de belastingschuld bepaalt of het uitstelbeleid van toepassing is op ondernemers of op particulieren.

Als de ontvanger een betalingsregeling toestaat, is een eventuele verlaging van de belastingschuld door bijvoorbeeld verrekening met een uit te betalen bedrag niet van invloed op de hoogte van het af te lossen termijnbedrag. In bijzondere gevallen kan de ontvanger hier wel van afwijken.

Voor sommige belastingen zal de ontvanger geen betalingsregeling toestaan. Hij wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen in ieder geval af nadat:

- de ontvanger al uitstel heeft verleend in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure en de belastingschuldige tijdens de procedure betalingsmiddelen ter beschikking had
- een executoriale verkoop is aangekondigd of publicatie niet meer kan worden verkomen

De ontvanger maakt zijn beslissing op een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen bekend door middel van een gedagtekende beschikking. De ontvanger is niet verplicht de belastingschuldige te horen voordat hij het verzoek om uitstel afwijst.

40.1. Verzoek om uitstel

Behalve de vraag of de belastingschuldige ondernemer of particulier is, spelen bij de beoordeling van het verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen een aantal andere omstandigheden en factoren een rol.

Als het verzoek om uitstel is gedaan voor een voorlopige aanslag, dan kan blijken dat een bezwaarschrift beter op zijn plaats is dan een betalingsregeling.

Ook het betalingsgedrag speelt een rol bij de beoordeling van het verzoek.

40.1.1. Beoordelen verzoek om uitstel

Bij de beoordeling van een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen spelen diverse omstandigheden en factoren een rol. Daarbij kan gedacht worden aan:

- de mogelijkheid om krediet van derden te krijgen
- het moment waarop het verzoek wordt ingediend
- de financiële omstandigheden van de belastingschuldige
- in hoeverre zekerheid kan worden verstrekt

Ook het tijdstip van indienen van het verzoek speelt een rol. Doorgaans zal een verzoek vóór het verstrijken van de betalingstermijn moeten zijn ingediend. Als een verzoek om uitstel van betaling wordt gedaan nadat de belastingaanslag invorderbaar is geworden en een motivering daarvoor ontbreekt, dan zal de ontvanger minder geneigd zijn om uitstel van betaling te verlenen. Hij moet echter - ongeacht het tijdstip van indiening - een verzoek om uitstel van betaling altijd in behandeling nemen.

Ook het betalingsgedrag speelt een rol bij de beoordeling van het verzoek.

40.1.2. Betalingsgedrag

De ontvanger verleent of verlengt minder snel een betalingsregeling als de belastingschuldige zelf verwijtbaar heeft bijgedragen aan de betalingsproblemen. Denk hierbij aan niet-tijdige en wel mogelijke reservering voor voorzienbare belastingschulden.

De ontvanger verleent minder snel een betalingsregeling als:

- de belastingschulden van een belastingschuldige die zich laat bijstaan door een consulent voorzien konden worden
- de belastingschuldige elk jaar een belastingaanslag krijgt en daarvoor nooit reserveert (terwijl hij dat wel kan)
- de belastingschuldige in het verleden bij herhaling verwijtbaar en verkeerd aangifte- of betalingsgedrag heeft getoond; daarbij speelt geen rol of de belastingschulden uit het verleden inmiddels zijn voldaan

Verwijtbaarheid is bijvoorbeeld aanwezig als een ondernemer willens en wetens te lage aangiften doet. Dit 'schuiven' met belastingen (met name afdrachtbelastingen) gebeurt vaak om liquiditeitsproblemen 'op te lossen'. Hier is dus sprake van een duidelijk voorzienbare belastingschuld en van verwijtbaar gedrag van de ondernemer. De ontvanger zal hier zeer zelden een betalingsregeling toestaan.

40.1.3. Verzoek om uitstel voorlopige aanslag

Bij de beoordeling van een verzoek om uitstel van betaling voor een voorlopige aanslag kan uit de gegevens die zijn verstrekt blijken dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

Uit het verzoek kan blijken dat indiening van een bezwaarschrift beter op zijn plaats is dan een betalingsregeling. De ontvanger adviseert de belastingschuldige in dat geval een bezwaarschrift in te dienen.

Bij het indienen van een bezwaarschrift kan de ontvanger voor het niet-bestreden deel van de aanslag een betalingsregeling toestaan. De ontvanger verleent uitstel van betaling voor het bestreden deel wanneer in het bezwaarschrift daarvan een berekening is opgenomen.

40.2. Geen betalingsregeling

De ontvanger willigt geen verzoeken om een betalingsregeling in voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen en voor de belasting zware motorrijtuigen, gelet op het zakelijke karakter van die belasting.

De motorrijtuigenbelasting behoort tot de kosten die onverbrekelijk samenhangen met het houden van een motorrijtuig. De ontvanger willigt voor deze belasting geen verzoek om een betalingsregeling in, tenzij het een verzoek om uitstel voor enkele maanden betreft.

40.3. Uitstelbeleid ondernemers

De ontvanger verleent voor belasting verschuldigd door een ondernemer minder snel een betalingsregeling dan voor belasting verschuldigd door een particulier, omdat de ondernemer de belastingen in principe van anderen heeft ingehouden of ontvangen voor de afdracht op aangifte. De ondernemer mag dat geld niet gebruiken voor de financiering van zijn onderneming. De Staat zou bij uitstel optreden als oneigenlijk kredietverstrekker. De betalingsregeling werkt 'concurrentieverstorend', omdat de ondernemer een oneerlijk voordeel heeft ten opzichte van ondernemers die wel tijdig hun belastingschuld betalen.

Een ondernemer in problemen wil wel eens met voorrang concurrente crediteuren aflossen. Door deze aflossingswijze hoopt de ondernemer te voorkomen dat de problemen binnen de onderneming bekend worden. In zo'n geval wordt de belastingschuld het sluitstuk. De ontvanger verleent geen betalingsregeling bij dergelijk verwijtbaar betalingsgedrag. Verwijtbaar aangifte- en betalingsgedrag kunnen een eerste aanzet zijn tot een aansprakelijkheidsstelling op grond van de WBA.

De ontvanger beschouwt een verzoek om uitstel van betaling voor een zakelijke belastingschuld van een Vpb-plichtig rechtspersoon in beginsel gelijktijdig - op grond van de WBA - als een melding van betalingsonmacht. De ontvanger stelt de belastingschuldige daarvan per brief op de hoogte.

Aan het verlenen van een betalingsregeling voor ondernemers zijn voorwaarden verbonden. Ook geldt voor een dergelijke betalingsregeling een maximale looptijd. Om tot een regeling te komen, moet de ontvanger de betalingscapaciteit beoordelen. Als deze tijdens de looptijd van de regeling verandert, beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld of ingetrokken.

40.3.1. (Ex)-ondernemers

Volgens het uitstelbeleid zijn ondernemers rechtspersonen en natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, niet zijnde natuurlijke personen die een uitkering genieten ingevolge de Wet werk en inkomen kunstenaars. In het algemeen is het uitstelbeleid zoals dat geldt voor een ondernemer ook van toepassing op zijn privé-aanslagen. Een ex-ondernemer is een natuurlijk persoon die zijn bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening heeft gestaakt en (waarbij) aannemelijk is dat die belastingschuldige in de toekomst geen bedrijf of zelfstandig beroep meer zal uitoefenen. Tot het beëindigd zijn van een bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening behoort ook:

- de vereffening van het bedrijfsvermogen
- het opmaken van een liquidatiebalans
- een vermogensopstelling

Dit houdt in dat wanneer (een deel van) het bedrijfsvermogen nog aanwezig is, er geen sprake is van een ex-ondernemer. Voor een ex-ondernemer is het uitstelbeleid voor particulieren van toepassing, ook als de belastingschuld betrekking heeft op de ondernemingsperiode.

40.3.2. Voorwaarden betalingsregeling ondernemers

Een betalingsregeling moet een op de toekomst gerichte oplossing bieden. Aan het verlenen van een betalingsregeling stelt de ontvanger dan ook de voorwaarde dat nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, worden bijgehouden. Ook wordt rekening gehouden met de reeds verschuldigde kosten en invorderingsrente op het moment van aangaan van de betalingsregeling, en met de invorderingsrente die tijdens de looptijd van de betalingsregeling verschuldigd zal worden. Aan het verlenen van een betalingsregeling verbindt de ontvanger bovendien de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld.

De ontvanger kan ook andere voorwaarden aan het verlenen van uitstel verbinden, bijvoorbeeld:

- periodiek moet op de schuld waarvoor uitstel wordt verleend een bepaald bedrag op een bepaald tijdstip worden voldaan
- de ontvanger wil door tussentijdse verstrekking van gegevens op de hoogte worden gehouden van de stand van zaken in het bedrijf
- door de Belastingdienst uit te betalen bedragen zullen met de belastingschuld worden verrekend en hebben geen invloed op de hoogte van de af te lossen termijnbedragen

40.3.3. Looptijd betalingsregeling ondernemers

Een betalingsregeling voor ondernemers moet zo kort mogelijk duren. Dit geldt in beginsel ook voor de privébelastingschuld van een ondernemer. Bij het vaststellen van de duur van de betalingsregeling houdt de ontvanger rekening met de omstandigheden, bijvoorbeeld:

- de aard en de omvang van de schuld
- de betalingscapaciteit en de vermogenspositie van de onderneming
- in het verleden getoond aangifte- en betalingsgedrag

De looptijd van de betalingsregeling is maximaal 12 maanden na het verstrijken van de vervaldag van de belastingaanslag.

40.3.4. Betalingscapaciteit ondernemers

De ontvanger treft alleen een betalingsregeling met een ondernemer als deze aantoont dat de onderneming (op termijn) voldoende levensvatbaar is. De betalingscapaciteit van een onderneming wordt gevormd door de liquiditeit. Een onderneming is liquide als zij aan haar lopende verplichtingen kan voldoen.

De ontvanger schat bij de beoordeling van de betalingscapaciteit in of de onderneming tijdens de looptijd van de betalingsregeling aan nieuw opkomende verplichtingen kan voldoen.

Tijdens de looptijd van de regeling kan de betalingscapaciteit echter veranderen. De ontvanger kan daarom aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde verbinden dat hij regelmatig inzage krijgt in de stand van zaken van het bedrijf.

40.3.5. Bijstelling/intrekking betalingsregeling ondernemers

Tijdens de looptijd van een betalingsregeling kan de betalingscapaciteit veranderen. De ontvanger kan daarom aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde verbinden dat hij regelmatig inzake krijgt in de stand van zaken van het bedrijf. Aan de hand van de verstrekte gegevens beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld, of zelfs moet worden ingetrokken.

Bijstelling van een betalingsregeling kan betekenen dat de ontvanger nieuwe betalingstermijnen vaststelt, of dat hij aanvullende zekerheid voor de betaling eist. De ontvanger laat de belastingschuldige per brief weten dat verlenging van de betalingsregeling alleen mogelijk is onder nieuwe voorwaarden.

Als uit de nadere gegevens blijkt dat de betalingsregeling niet langer gerechtvaardigd is, trekt de ontvanger deze in. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van ernstig toegenomen liquiditeitsproblemen, dreigende acties van andere (concurrente) schuldeisers of een dreigend faillissement.

40.4. Uitstelbeleid particulieren

In bepaalde gevallen kan de ontvanger aan een particulier voor een periode van 4 maanden na de laatste vervaldag van de aanslag kortlopend uitstel van betaling verlenen. Als de belastingschuldige niet aan de voorwaarden voor deze vorm van uitstel voldoet, beoordeelt de ontvanger of het reguliere uitstelbeleid voor particulieren van toepassing is.

Aan het verlenen van een betalingsregeling voor particulieren zijn voorwaarden verbonden. Ook geldt er voor een dergelijke betalingsregeling een looptijd van 12 maanden, tenzij er bijzondere omstandigheden zijn. Om tot een regeling te komen, zal de ontvanger het vermogen en de betalingscapaciteit moeten beoordelen. Bijzondere uitgaven kunnen de betalingscapaciteit beïnvloeden.

Als een belastingschuldige bij een verzoek om uitstel zelf een betalingsregeling voorstelt die afwijkt van de berekening van de ontvanger, dan hoeft de ontvanger bij een niet al te grote afwijking het verzoek niet af te wijzen.

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen in ieder geval af, als voor de belastingschuld waarvoor om uitstel wordt gevraagd al kortlopend uitstel is verleend.

Als de betalingsregeling tijdens de looptijd van de regeling verandert, beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld of ingetrokken.

40.5. Verzoek om uitstel van betaling beoordelen op kwijtschelding

Als tijdens de behandeling van het verzoek om uitstel blijkt dat de belastingschuldige over onvoldoende betalingscapaciteit beschikt om binnen twaalf maanden zijn schuld te betalen, dan neemt de ontvanger dat verzoek ambtshalve in behandeling als een verzoek om kwijtschelding. Bij de beoordeling neemt de ontvanger de gehele belastingschuld in beschouwing.

Het verzoek om uitstel moet gedaan zijn op het daarvoor ingestelde verzoekformulier. Het formulier moet volledig ingevuld zijn. Als dit het geval is, hoeft er geen apart formulier voor kwijtschelding te worden ingevuld.

40.5.1. Particulieren

Particulieren zijn in het uitstelbeleid natuurlijke personen die geen ondernemer zijn.

Het uitstelbeleid voor particulieren geldt ook voor ex-ondernemers, ook als de belastingschuld betrekking heeft op de ondernemingsperiode.

40.5.2. Kortlopend uitstel particulieren

In bepaalde gevallen kan de belastingschuldige/particulier voor een periode van 4 maanden na de laatste vervaldag van de aanslag uitstel van betaling krijgen. De belastingschuldige kan dit uitstel telefonisch aanvragen (bijvoorbeeld bij de Belastingtelefoon) of via een schriftelijk verzoek. Hij moet aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De schuld mag niet hoger zijn dan € 20.000.
- Voor de schuld waarvoor om uitstel wordt verzocht is de betalingstermijn van het dwangbevel (bevel tot betaling binnen 2 dagen) nog niet verstreken.

- Er is voor deze of een andere schuld geen (kortlopend) uitstel van betaling verleend.
- Het gaat niet om een voorlopige aanslag die in meerdere termijnen betaald mag worden.

Voor de terugbetaling van toeslagen geldt een andere 'standaard' betalingsregeling.

40.5.3. Voorwaarden betalingsregeling particulieren

Een betalingsregeling moet steeds een op de toekomst gerichte oplossing bieden. Aan het verlenen van een betalingsregeling stelt de ontvanger dan ook de voorwaarde dat nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, worden bijgehouden. Ook wordt rekening gehouden met de reeds verschuldigde kosten en invorderingsrente op het moment van aangaan van de betalingsregeling, en met de invorderingsrente die tijdens de looptijd van de betalingsregeling verschuldigd zal worden.

Aan het verlenen van een betalingsregeling kan de ontvanger bovendien de voorwaarde verbinden dat zekerheid wordt gesteld. De ontvanger zal in het algemeen zekerheid vragen als de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de uitsteltermijn en de bekende verhaalsmogelijkheden daartoe aanleiding geven. Ook het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden kan aanleiding zijn voor het eisen van zekerheid.

De ontvanger kan ook andere voorwaarden aan het verlenen van uitstel verbinden, bijvoorbeeld:

- Periodiek moet op de schuld waarvoor uitstel wordt verleend een bepaald bedrag op een bepaald tijdstip worden voldaan.
- Door de Belastingdienst uit te betalen bedragen zullen met de belastingschuld worden verrekend en hebben geen invloed op de hoogte van de periodiek af te lossen bedragen.

40.5.4. Looptijd betalingsregeling particulieren

Een betalingsregeling voor een particulier loopt in beginsel niet langer dan 12 maanden gerekend vanaf de datum waarop de ontvanger de betalingsregeling toestaat. Binnen deze 12 maanden hoeft de ontvanger niet altijd de volledige betalingscapaciteit op te eisen. Als de ontvanger van mening is dat er bijzondere omstandigheden zijn, kan hij van de termijn afwijken en de belastingschuldige een langere termijn gunnen.

40.5.5. Regelingen langer dan 1 jaar

De ontvanger kan in bijzondere omstandigheden een regeling toestaan die langer duurt dan 12 maanden. De ontvanger houdt dan in de eerste 12 maanden rekening met hogere uitgaven dan de uitgaven die conform het kwijtscheldingsbeleid in mindering worden gebracht bij de berekening van de betalingscapaciteit. De belastingschuldige moet in de eerste 12 maanden de uitgaven die afwijken van het kwijtscheldingsbeleid zodanig verminderen,

dat vanaf de 13e maand de volledige betalingscapaciteit kan worden afgelost.

De inkomsten en uitgaven van kinderen die bij de belastingschuldige inwonen, betreft de ontvanger niet bij de berekening van de betalingscapaciteit, als het een regeling betreft die langer duurt dan 12 maanden.

40.5.6. Particulier vermogen

De ontvanger verleent in de regel geen betalingsregeling voor een belastingaanslag als er vermogen aanwezig is. Dit is met name het geval als het vermogen binnen een korte termijn zonder onevenredig hoge kosten liquide is te maken, of als zekerheid kan worden overgedragen aan een bank of andere kredietverlenende instelling.

Als uitzondering op deze regel geldt dat het vermogen dat onder het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren wordt vrijgesteld een betalingsregeling voor een belastingschuld niet in de weg staat. Onder vermogen wordt in dit verband verstaan de bezittingen van de belastingschuldige en diens echtgenoot verminderd met die schulden die een hogere preferentie hebben dan de belastingschuld.

In dit verband wordt als echtgenoot ook aangemerkt de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij die ander een ouder of kind is.

De ontvanger kan - onder door hem te stellen voorwaarden - aan een particulier uitstel verlenen voor een belastingaanslag, als het direct liquide maken van de vermogensbestanddelen tot grote, financieel nadelige gevolgen leidt. In dit verband valt met name te denken aan:

- de overwaarde van het huis waarin de belastingschuldige feitelijk verblijft
- geldswaardige papieren die bezwaarlijk kunnen worden verzilverd
- het saldo dat in het kader van een zogenaamde spaarloonregeling op een geblokkeerde rekening staat

40.5.7. Betalingscapaciteit particulieren

Bij het vaststellen van een betalingsregeling voor een belastingschuld van een particulier of ex-ondernemer, stelt de ontvanger aan de hand van de betalingscapaciteit vast welk bedrag per termijn kan worden voldaan. Zo nodig vraagt de ontvanger de belastingschuldige of zijn gemachtigde om nadere gegevens.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit van particulieren hanteert de ontvanger dezelfde berekeningswijze als bij een verzoek om kwijtschelding. Echter, de woonlasten neemt hij bij een verzoek om uitstel integraal mee (geen bovengrens).

De ontvanger betreft de inkomsten en uitgaven van kinderen die bij de belastingschuldige inwonen niet bij de berekening. Een uitzondering hierop vormt de ontvangen alimentatie door, voor, of ten behoeve van minderjarige

kinderen. De ontvanger houdt alleen rekening met extra inkomsten zoals bijvoorbeeld vakantiegeld als deze inkomsten worden genoten in de periode waarover de betalingsregeling zich uitstrekt. Daarnaast kan de ontvanger bepaalde uitgaven in mindering brengen die afhankelijk zijn van het levenspatroon en maatschappelijke positie van de belastingschuldige. Fiscale schulden zijn over het algemeen preferent. Dit betekent dat de ontvanger met de aflossingen op concurrente schulden (bijvoorbeeld doorlopend krediet) geen rekening houdt. De ontvanger kan een uitzondering maken voor aflossingen op schulden waarvan de niet-betaling volgens hem tot ongewenste effecten kan leiden.

De algemene regel geldt niet voor betalingen op terugvorderingen van toeslagen.

Tijdens de looptijd van de betalingsregeling kan de betalingscapaciteit veranderen. De ontvanger kan daarom regelmatige inzage eisen in de financiële en persoonlijke omstandigheden.

40.5.8. Bijzondere uitgaven particulieren

Afhankelijk van de situatie van de belastingschuldige en zijn gezin kan de ontvanger bepaalde aanvaardbare uitgaven op de betalingscapaciteit in mindering brengen. Deze uitgaven hangen in de regel samen met het levenspatroon en de maatschappelijke positie van de belastingschuldige.

40.5.9. Eigen regelingsvoorstel belastingschuldige

Als een belastingschuldige uitstel vraagt en tegelijkertijd een betalingsregeling voorstelt waarbij de schuld binnen 12 maanden wordt afbetaald, maar deze regeling wijkt af van hetgeen de ontvanger heeft berekend, dan kan de ontvanger het verzoek toch inwilligen.

Als de regeling die door de belastingschuldige is voorgesteld voor de ontvanger niet aanvaardbaar is, maar een andere regeling wel ingewilligd kan worden, dan deelt de ontvanger mee welke regeling wel kan worden verleend.

40.5.10. Bijstellen/intrekken betalingsregeling particulieren

Tijdens de looptijd van een betalingsregeling kan de betalingscapaciteit veranderen. De ontvanger kan daarom regelmatige inzage in de financiële en persoonlijke omstandigheden eisen. Aan de hand van de verstrekte gegevens beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld of ingetrokken.

Bijstelling kan betekenen dat de ontvanger nieuwe betalingstermijnen vaststelt of dat hij alsnog zekerheid voor de betaling eist. De ontvanger laat de belastingschuldige per brief weten dat verlenging van de betalingsregeling alleen mogelijk is onder nieuwe voorwaarden.

40.6. Geen verrekening tijdens betalingsregeling

Verlaging van de belastingschuld door vermindering of kwijtschelding van een belastingaanslag, of door verrekening met een uit te betalen bedrag, is

niet van invloed op de hoogte van het af te lossen termijnbedrag. De verrekening kan wel tot gevolg hebben dat het aantal termijnen vermindert en/of het laatste termijnbedrag afwijkt van het overeengekomen bedrag.

Als door een eventuele verrekening van met name teruggaven omzetbelasting volgens de ontvanger de continuïteit van de bedrijfsvoering direct gevaar loopt, en tegelijkertijd niet hoeft te worden gevreesd voor onverhaalbaarheid van de schuld, dan kan de ontvanger in bijzondere gevallen de teruggaven (gedeeltelijk) uitbetalen.

40.7. Verzoek uitstel na bezwaar of beroep

Als de belastingschuldige een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen indient nadat hij uitstel heeft genoten in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure, dan is het volgende van belang. De ontvanger wijst het verzoek af als de belastingschuldige tijdens de procedure betalingsmiddelen ter beschikking had, waarmee hij de belastingschuld had kunnen betalen.

Dit geldt niet bij de terugvordering van toeslagen.

40.8. Verzoek om uitstel van betaling na aankondiging verkoop

Als de belastingschuldige een verzoek om uitstel in verband met betalingsproblemen indient nadat een te houden executoriale verkoop is aangekondigd, of als de publicatie van de aankondiging niet meer kan worden voorkomen, dan wijst de ontvanger het verzoek af. Dit kan mondeling, maar moet altijd schriftelijk worden bevestigd.

40.9. Beslissing op verzoek om uitstel

De ontvanger neemt een beslissing op het verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen door middel van een gedagtekende beschikking die hij aan de belastingschuldige of zijn gemachtigde stuurt. Voor deze beslissing bestaan standaardmotiveringen.

40.10. Tijdstip periodieke betalingen

Als aan een belastingschuldige uitstel van betaling is verleend onder de voorwaarde dat periodiek uiterlijk op een bepaalde dag een bepaald bedrag is betaald, dan wordt de belastingschuldige slechts geacht hieraan te hebben voldaan als dat bedrag op die dag op de rekening van de Belastingdienst is bijgeschreven.

Bij betaling door middel van storting van contant geld op het postkantoor geldt als tijdstip van betaling de eerste werkdag volgend op de dag van storting.

Bij betaling door middel van een pin- of creditcardtransactie geldt de dag van de pin- of creditcardtransactie als tijdstip van betaling.

41. Uitstel bij betalingsproblemen/tijdelijke versoepeling invorderingsbeleid

De Staatssecretaris heeft aanleiding gevonden om soepeler om te gaan met 'levensvatbare ondernemingen die ten gevolge van de huidige economische crisis in liquiditeitsproblemen terecht zijn gekomen en diensgevolge betalingsachterstanden hebben gekregen bij de fiscus' (Beleidsbesluit van 25 mei 2009, nr. CPP2009/966M).

De versoepeling ziet zowel op het uitstelbeleid [maatregel 1] als op het executiebeleid [maatregel 2].

Deze versoepeling in het invorderingsbeleid is dus direct gekoppeld aan de huidige economische crisis en geldt dan ook alleen voor de duur van de crisis. Een einddatum is daarbij op dit moment niet aan te geven.

In een memo van de landelijke vaktechnische coördinatoren invordering van 24 mei 2009 is dit beleidsbesluit voor de uitvoeringspraktijk uitgewerkt.

Hierin zijn aparte kaders en uitgangspunten gegeven voor het uitstelbeleid het opschorten van de executiedatum. Daarbij wordt verschil gemaakt tussen MKB ondernemers en MGO/ZGO ondernemers.

Voor de Belastingdienstregio's zijn 3 standaardbrieven ontworpen voor de behandeling van verzoeken van MKB ondernemers. Deze zijn opgenomen in het modellenboek.

Als er uitstel wordt verleend door de ontvanger voor lopende verplichtingen, kan dat leiden tot vermindering/vernietiging van opgelegde boetes, dan wel tot het niet opleggen van boetes. De ontvanger heeft hierin in sommige gevallen een eigen taak. Dan gaat het in die gevallen met name om het informeren van de ondernemer en de administraties LH en OB.

Door het hanteren van de voorwaarden die behoren bij dit tijdelijk beleid, moet de eenheid van beleid en uitvoering worden gerealiseerd.

41.1. Maatregel 1 Uitstelbeleid voor ondernemers

De ondernemer moet voldoen aan vier ('instap')voorwaarden als hij een beroep wil kunnen doen op de tijdelijke versoepeling van het uitstelbeleid en in aanmerking wil komen voor een maatwerkoplossing:

- De liquiditeitsproblemen moeten direct veroorzaakt zijn door de huidige economische crisis (Het gaat dus om betalingsproblemen voor recent opgekomen of nog toekomstige belastingschuld).
- De ondernemer moet aannemelijk maken levensvatbaar te zijn. Hij geeft inzicht in de maatregelen die de onderneming heeft genomen of gaat nemen om zich aan te passen aan de door de economische crisis gewijzigde omstandigheden.

- De liquiditeitsproblemen moeten tijdelijk zijn en niet via zakelijke kredietverlening kunnen worden opgelost.
- De ondernemer moet aangeven voor welke periode uitstel wordt gevraagd én aannemelijk maken dat na/in die periode de belastingschuld integraal kan worden voldaan. Het uitstel wordt voor bepaalde tijd verleend.

De ondernemer maakt om een en ander aannemelijk te maken, gebruik van een verklaring die door een derde deskundige is opgesteld (zie bijlage beleidsbesluit).

Als de ondernemer niet aannemelijk kan maken dat hij aan deze vier voorwaarden voldoet, geldt voor hem het uitstelbeleid in de Leidraad Invordering 2008 (waaronder de voorwaarden van 100% zekerheid en uitstel niet langer dan een jaar).

Voldoet de ondernemer wel aan deze voorwaarden, dan zal de belastingdienst in overleg met de ondernemer beoordelen of een maatwerkoplossing geboden kan worden. Bij voorbeeld door geheel of gedeeltelijk van de zekerheidseis af te zien, door toe te staan dat het uitstel langer dan een jaar gaat duren, dan wel dat voor een bepaalde periode de lopende verplichtingen niet hoeven te worden bijgehouden. Ook bij de beoordeling of een maatwerkoplossing geboden kan worden, zullen de algemene uitgangspunten van het uitstelbeleid (zie ook presentatie groepsraad februari 2009) in acht genomen moeten worden. Deze zijn:

- Het belang van de Schatkist (waardevermindering belastingvorderingen)
- De rol van de Staat t.o.v. de bestaande concurrentieverhoudingen
- De (wettelijke) positie van de Belastingdienst als crediteur

Met inachtneming van deze uitgangspunten zal elk verzoek op zijn merites beoordeeld moeten worden. Op deze manier wordt een optimale flexibiliteit in mogelijke oplossingen bereikt, zodat kan worden toegekomen aan de toezegging van de Staatssecretaris.

41.1.1. Procedures met betrekking tot het uitstelbeleid voor ondernemers MKB

De verwachting is dat een groot aantal MKB ondernemers een beroep op de tijdelijke verruiming zal doen. Om dit niet tot problemen in de uitvoering te laten leiden, wordt ervoor gekozen de ondernemer schriftelijk aannemelijk te laten maken dat hij voldoet aan de vier 'instapvoorwaarden'. Hierdoor worden de 'pogers' en de 'serieuzen' doeltreffend gescheiden, zodat de verwachting is dat dit niet tot uitvoeringsproblemen hoeft te leiden. Voor de Belastingdienstregio's zijn voor het MKB-segment drie standaardbrieven ontworpen. De (zeer arbeidsintensieve) individuele beoordeling van het maatwerk, blijft dan beperkt tot de verzoeken 'die er toe doen'.

Toch zullen veel verzoeken beoordeeld moeten worden. De regio's zijn verantwoordelijk voor een efficiënte werkwijze, waarbij de kwaliteit van eenheid in de besluitvorming wordt geborgd. Zij maken gebruik van hun regionale fiscale netwerk. Het is aan te bevelen de behandeling van de

verzoeken regionaal door enkele ervaren invorderaars te laten uitvoeren. Zoveel mogelijk wordt gebruik gemaakt van de klantkennis en expertise die in de regio aanwezig is bij de beoordeling van de levensvatbaarheid van de onderneming. De landelijk vaco's invordering worden geïnformeerd over de getroffen uitstelregeling bij de grote MKB ondernemers (hiervoor worden geen criteria gegeven; dit is voor de regio om te beoordelen van de regio).

41.1.2. Procedures met betrekking tot het uitstelbeleid voor ondernemers MGO/ZGO

Als een ondernemer uit het MGO- of ZGO-segment een beroep op de tijdelijke versoepeling doet, treedt het maatwerktraject direct in. De ondernemer wordt in nauw overleg met de kc'er direct (telefonisch of schriftelijk) benaderd, om te kunnen beoordelen of deze ondernemer [aannemelijk] linken naar 1.1 kan maken dat hij voldoet aan de 'instapvoorwaarden'. Zo nodig wordt gebruik gemaakt van externe expertise bij het beoordelen van de levensvatbaarheid van de onderneming.

Beoordeling van het verzoek vindt op initiatief van de invorderaar plaats binnen het behandelteam, waarbij in deze fase ook de landelijk vaco wordt geconsulteerd. In overleg met de landelijk vaco wordt DGBel actief bij de besluitvorming betrokken, of (achteraf) geïnformeerd.

41.2. Maatregel 2 Opschorten executiedatum bij beslag ten laste van ondernemers

In afwijking van het normale executiebeleid kan de ontvanger besluiten de verkoopdatum voor een langere periode dan 4 maanden op te schorten. Dit kan als de ontvanger oordeelt dat de onderneming van belastingschuldige levensvatbaar is en dat er ook goede vooruitzichten bestaan op betaling van de achterstallige belastingschuld in de toekomst. In tegenstelling tot maatregel I (Link) is het bij deze maatregel een absoluut vereiste dat de lopende verplichtingen worden nagekomen. De maatregel is bedoeld voor bedrijven die niet in aanmerking komen voor uitstel, omdat ze niet aan alle eisen voldoen.

41.2.1. Procedures met betrekking tot het opschorten van de executiedatum voor ondernemers MKB

De beslissing of en zo ja voor welke periode in een concreet geval de verkoopdatum kan worden opgeschort, wordt genomen door een invorderaar op F/I-niveau, waarbij hij zoveel mogelijk gebruik maakt van de klantkennis en expertise die in de regio aanwezig is.

41.2.2. Procedures met betrekking tot het opschorten van de executiedatum voor ondernemers MGO/ZGO

De beoordeling van de mogelijkheid of en zo ja voor welke periode in een concreet geval de verkoopdatum kan worden opgeschort, vindt op initiatief van de invorderaar plaats binnen het behandelteam. De landelijk vaco wordt geïnformeerd.

41.3. Vermindering/vernietiging van boetes, dan wel het niet opleggen van boetes bij uitstel voor lopende verplichtingen

Er zijn 3 situaties:

- Er wordt een uitstelregeling getroffen voor lopende verplichtingen die - op dat moment - nog niet geformaliseerd zijn.
Hieronder vallen dus ook de lopende verplichtingen die hangende de behandeling van het verzoek verschuldigd worden. Hiervoor geldt zonder meer dat de boetes door de afspraken met de ontvanger niet verschuldigd zijn. De ontvanger heeft hierin een eigen taak. De ontvanger kan en zal op eigen initiatief de ondernemer hierover informeren en de administraties LH en OB zo spoedig mogelijk inlichten. Door Domein Aangiftebelastingen zijn de administraties LH en OB geïnformeerd.
- 'Hangende' de beoordeling van een verzoek om uitstel (met een beroep op de tijdelijke maatregel) worden lopende verplichtingen verschuldigd. Bijvoorbeeld: een verzoek voor de LH/OB over de maand mei komt eind juni binnen. De ontvanger beslist vervolgens na 1 juli **afwijzend** op het verzoek (dit in tegenstelling tot situatie 1). Voor de boetes (met betrekking tot die naheffingsaanslagen), die vervolgens worden opgelegd, heeft de Ontvanger geen taak. De ontvanger kan dus niet op eigen initiatief de ondernemer hierover informeren en de administraties LH en OB inlichten. De ontvanger kan de ondernemer die bezwaar heeft tegen het opleggen van de boete verwijzen naar de officiële bezwaarmogelijkheid. De boetecoördinator zal vervolgens beoordelen of er omstandigheden aanwezig zijn om de boete in het concrete geval te vernietigen of te verminderen (op grond van afwezigheid van alle schuld of verminderen op grond van paragraaf 7 BBBB). De boetecoördinator kan het feit dat de ondernemer niet aan zijn afdrachtverplichting heeft voldaan in verband met het feit dat hij een verzoek om uitstel had ingediend in zijn beschouwing betrekken.
- Ten tijde van het verzoek zijn over eerdere tijdvakken al aanslagen (nog niet onherroepelijk) opgelegd.
Bijvoorbeeld: het verzoek komt weer binnen eind juni, maar gaat ook over verschuldigde LH/ OB over april. De aanslagen zijn net opgelegd. Voor de boetes over die naheffingsaanslagen heeft de ontvanger ook nu geen taak. De ontvanger kan dus niet op eigen initiatief de ondernemer hierover informeren en de administraties LH en OB inlichten. De ontvanger kan de ondernemer die bezwaar heeft tegen het opleggen van de boete verwijzen naar de officiële bezwaarmogelijkheid. De boetecoördinator zal vervolgens beoordelen er omstandigheden zijn om de boete in het concrete geval te vernietigen of te verminderen (op grond van afwezigheid van alle schuld of te verminderen op grond van paragraaf 7 BBBB).

41.4. Bewaking van eenheid van beleid en uitvoering

Bewaking van eenheid van beleid en uitvoering, wordt (omdat in alle gevallen maatwerk geleverd moet worden) gerealiseerd door:

- bewaking van de 'instapvoorwaarden'

- bewaking van de voorwaarden voor versoepeling executiebeleid
- goede interne procedures en besluitvorming
- beslissingen baseren op de 'eigenheid' van de onderneming
- altijd afstemming met de landelijk vaco's voor de grote MKB, MGO en ZGO
- periodieke landelijke intervisie
- waar nodig (bijvoorbeeld bij grote (internationale) belangen of risico staatssteun) direct contact met DGBel.

42. Uitstel van betaling van conserverende aanslagen

Artikel 25, lid 4-19 van de Invorderingswet 1990 benoemt een aantal bijzondere situaties waarin de ontvanger uitstel van betaling kan verlenen voor inkomstenbelasting, successierecht of schenkingsrecht.

De ontvanger kan op grond van artikel 25, lid 4-6, 8 en 17 van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling verlenen voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting. Uitstel voor (een gedeelte van) een gewone aanslag inkomstenbelasting is mogelijk op grond van artikel 25, lid 9, 14, 16 en 18 van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger kan uitstel van betaling verlenen voor (conserverende) aanslagen successie- of schenkingsrecht. Het uitstel voor aanslagen successie- en schenkingsrecht vindt plaats op grond van artikel 25, lid 11-13 van de Invorderingswet 1990.

42.1. Aanslagen IB

Artikel 2.8, lid 2-3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 merkt bepaalde inkomensbestanddelen aan als te conserveren inkomen. De verschuldigde belasting over dit inkomen wordt geheven door het opleggen van een conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting. Onder bepaalde voorwaarden kan de ontvanger voor deze aanslagen uitstel van betaling verlenen.

De ontvanger moet hierbij rekening houden met de specifieke eigen regels die gelden voor een conserverende aanslag inkomstenbelasting.

Ook moet de ontvanger rekening houden met de voorwaarden die artikel 25 van de Invorderingswet 1990 aan uitstel stelt. De ontvanger kan te maken krijgen met conserverende aanslagen inkomstenbelasting inzake:

- staking door overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrente-aanspraken
- kapitaalverzekering eigen woning
- inkomen uit aanmerkelijk belang
- staking door overlijden

42.1.1. Eigen regels voor conserverende aanslag IB

De conserverende aanslag inkomstenbelasting en het uitstel dat de ontvanger hiervoor kan verlenen, kennen enkele specifieke regels over:

- de voorlopige en definitieve conserverende aanslag
- uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking
- vermindering

- bestuurlijke boete
- versnelde invordering
- heffingsrente en revisierente
- uitstel bij meerdere te conserveren inkomensbestanddelen
- overdracht competentie van conserverende aanslagen

Voorlopige en definitieve conserverende aanslag

Een 'gewone' en een conserverende aanslag worden niet met elkaar vermengd. De ontvanger kan een negatieve voorlopige aanslag inkomstenbelasting dus niet verrekenen met een conserverende aanslag inzake kapitaalverzekering eigen woning.

Als een voorlopige conserverende aanslag wordt gevolgd door een definitieve conserverende aanslag, vindt geen verrekening plaats van de voorlopige conserverende aanslag (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 15). De voorlopige conserverende aanslag komt van rechtswege te vervallen. Het voor de voorlopige conserverende aanslag verleende uitstel, de daarvoor gestelde zekerheid en eventuele betalingen rekent de ontvanger toe aan de conserverende aanslag. De ontvanger stelt de belastingschuldige hiervan schriftelijk in kennis.

Als het bedrag van de conserverende aanslag hoger is dan de voorlopige conserverende aanslag, verleent de ontvanger uitstel voor het meerdere, met inachtneming van de bepalingen die voor die aanslag gelden. Voor de duur van dit meerdere uitstel gaat de ontvanger uit van de vervaldag van de conserverende aanslag. Voor het oorspronkelijke bedrag van de voorlopige conserverende aanslag blijft de oude uitsteltermijn van kracht (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.6).

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

Het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen wordt genomen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter (zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep).

Vermindering

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een conserverende aanslag en het bedrag van deze aanslag wijzigt door een vermindering, dan beëindigt de ontvanger het uitstel voor het bedrag van die vermindering. Hij doet dit bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Voor het resterende deel van de aanslag blijft het eerder verleende uitstel gehandhaafd. Ook de termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft onveranderd.

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de conserverende aanslag waarvoor om uitstel wordt verzocht, verleent de ontvanger nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling als voor de hoofdsom van de conserverende aanslag. Wel kan voor de bestuurlijke boete uitstel worden verleend in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.

Tenzij uitstel is verleend voor een bestuurlijke boete die samenhangt met een conserverende aanslag, kan deze boete worden ingevorderd zodra die opeisbaar is. De boete hoeft niet onherroepelijk vast te staan, verrekening is ook mogelijk.

Versnelde invordering

Als uitstel van betaling is verleend voor een conserverende aanslag, wordt dat uitstel niet beëindigd als zich een omstandigheid voordoet waarin de ontvanger zal overgaan tot versnelde invordering. Het uitstel voor de conserverende aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die door de Invorderingswet 1990 voor die conserverende aanslag worden genoemd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Heffingsrente en revisierente

Het uitstel voor de conserverende aanslag heeft ook betrekking op de verschuldigde heffingsrente en revisierente.

Uitstel bij meerdere te conserveren inkomensbestanddelen

Als een conserverende aanslag is opgelegd die betrekking heeft op meerdere te conserveren inkomensbestanddelen, moet de ontvanger voor elk bestanddeel afzonderlijk uitstel verlenen. De ontvanger maakt per inkomensbestanddeel een afzonderlijke uitstelbeschikking op met vermelding van de relevante voorwaarden. In elke beschikking bepaalt de ontvanger het bedrag waarvoor uitstel wordt verleend. Hij bepaalt dit bedrag met behulp van de evenredigheidsmethode. Dit houdt in dat het uitstel wordt verleend naar evenredigheid van het aandeel van het desbetreffende te conserveren inkomensbestanddeel in de grondslag van de geconserveerde belasting (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.3).

Voorbeeld

Het conserverende inkomen is samengesteld uit de volgende bestanddelen:

Conserverend inkomen	Bedrag
Lijfrente A	€ 2.000
Lijfrente B	€ 2.000
Pensioen	€ 4.000
Eigen woning	€ 8.000
Totaal	€ 16.000

Toepassing van de evenredigheidsmethode leidt tot de volgende berekening van de bedragen waarvoor uitstel kan worden verleend (de conserverende aanslag bedraagt € 7.360):

$$\text{Lijfrente A} + \text{B} = \frac{1}{4} \times € 7.360 = € 1.840$$

$$\text{Pensioen} = \frac{1}{4} \times € 7.360 = € 1.840$$

$$\text{Eigen woning} = \frac{1}{2} \times € 7.360 = € 3.680$$

Als met betrekking tot lijfrente A een zogenoemde verboden handeling heeft plaatsgevonden, trekt de ontvanger voor die lijfrente het uitstel in. Dat deel van de aanslag moet alsnog worden betaald. Dit deel wordt als volgt berekend:

$$\text{Lijfrente A} = \frac{1}{8} \times € 7.360 = € 920$$

Belastingsschuldige moet dus een bedrag van € 920 betalen. Het uitstel voor de rest van het bedrag van de conserverende aanslag (€ 6.440) wordt voortgezet.

Overdracht competentie van conserverende aanslagen

Voor conserverende aanslagen zijn afwijkende competentieregels van toepassing.

Bij particulieren draagt de ontvanger de competentie aan Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland over, ook als geen sprake is van buitenlandse belastingplicht. De ontvanger draagt de competentie pas over nadat de definitieve conserverende belastingaanslag is opgelegd en het verzoek om uitstel van betaling is afgewikkeld.

Bij ondernemers draagt de ontvanger de competentie aan Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland pas over als het ondernemerschap is beëindigd. De ontvanger draagt de competentie over nadat de definitieve conserverende belastingaanslag is opgelegd en het verzoek om uitstel van betaling is afgewikkeld.

42.1.2. Staking door overheidsingrijpen

Het doel van de uitstelregeling van artikel 25, lid 4 van de Invorderingswet 1990 is het wegnemen van fiscale belemmeringen bij de herstructurering van bedrijfssectoren. Daartoe wordt een conserverende aanslag inzake staking door overheidsingrijpen opgelegd op grond van artikel 3.64, lid 1 en artikel 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Deze artikelen maken het mogelijk de belastingclaim door te schuiven bij staking van een onderneming als direct gevolg van bepaalde vormen van overheidsingrijpen. De belastingheffing op vrijvallende stille reserves begrepen in bedrijfsmiddelen en op vrijvallende herinvesteringsreserves wordt uitgesteld door het opleggen van de conserverende aanslag.

Om voor uitstel voor de conserverende aanslag in aanmerking te komen, moet de belastingsschuldige aannemelijk maken dat hij het deel van de stakingswinst dat betrekking heeft op reserves, zal herinvesteren in een nieuw op te starten onderneming of in een reeds bestaande onderneming.

Verder gelden voor dit uitstel nog voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingsschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 1).

Duur van het uitstel

Het uitstel loopt 12 maanden, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt. De termijn van 12 maanden kan worden verlengd met de termijn die de inspecteur de belastingschuldige heeft gegeven. De inspecteur kan de termijn van 12 maanden verlengen als voor de herinvestering een langere tijd nodig is. De inspecteur beslist hierover bij voor bezwaar vatbare beschikking in het kader van de heffing.

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege na afloop van de twaalfmaandstermijn, of nadat de verlengde termijn is verstreken (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 2). De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 3). Van het beëindigen van uitstel is sprake als de herinvesteringen niet leiden tot in Nederland belastbare winst van de onderneming, of als de belastingschuldige emigreert.

Als aan de voorwaarde waaronder het uitstel is verleend is voldaan (de eis tot herinvestering), scheldt de ontvanger de aanslag niet kwijt; de inspecteur vermindert de aanslag dan bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Invorderingsrente

Om te voorkomen dat belastingschuldigen van deze uitstelfaciliteit gebruik maken zonder zich voor te nemen daadwerkelijk te herinvesteren, wordt invorderingsrente in rekening gebracht. De rente gaat in op de eerste dag na de laatste vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van de conserverende aanslag.

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

42.1.3. Pensioen en lijfrente

In bepaalde grensoverschrijdende situaties wordt een conserverende aanslag opgelegd aan belastingplichtigen die ten laste van Nederlands inkomen pensioen- of lijfrentekapitaal hebben opgebouwd. Het gaat om aanspraken uit een lijfrenteovereenkomst of pensioenregeling ondergebracht bij een niet aangewezen buitenlandse verzekeraar. Dit kan gebeuren als iemand een dienstbetrekking in het buitenland aanvaardt, of als een immigrant de premiebetaling aan een buitenlandse, niet aangewezen verzekeraar voortzet. Ook kan het gaan om conserverende aanslagen opgelegd bij emigratie van de pensioen- of lijfrentegerechtigde.

Het doel van het opleggen van deze conserverende aanslagen is het zeker stellen van de Nederlandse fiscale claim. Deze claim is ontstaan door de genoten vrijstelling van aanspraken en aftrek van premies. De claim wordt als het ware geconserveerd.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 1).

In de volgende situaties hoeft geen verzoek om uitstel te worden ingediend, maar verleent de ontvanger automatisch uitstel van betaling:

- bij emigratie van de belastingschuldige vanuit Nederland naar een ander land, terwijl de aanspraken uit lijfrente of pensioenregeling in Nederland verzekerd blijven bij een aangewezen verzekeraar
- bij overdracht van de aanspraken uit lijfrente of pensioenregeling naar een verzekeraar die is gevestigd in een andere EU-lidstaat en die in die lidstaat bevoegd is tot uitoefening van het directe verzekeringsbedrijf (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 2)

Duur van het uitstel

Het uitstel wordt verleend voor een periode van 10 jaar en loopt uiterlijk tot het begin van het 10e jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft .

Beëindiging van het uitstel

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 4). Daarvan is sprake bij afkoop of vervreemding van de aanspraak en bij het formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid maken van de aanspraak.

Na de uitstelperiode van 10 jaar scheldt de ontvanger het nog openstaande bedrag kwijt.

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als de ontvanger het uitstel beëindigt vanwege een verboden handeling en de aanslag dus invorderbaar wordt, wordt er wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt in rekening gebracht vanaf 1 september van het jaar waarin de omstandigheid zich heeft voorgedaan op grond waarvan het uitstel moet worden ingetrokken (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid

kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Als de belastingschuldige emigreert maar de lijfrente of pensioenaanspraken blijven in Nederland verzekerd, vraagt de ontvanger geen zekerheid. Ook vraagt hij geen zekerheid als de lijfrente of pensioenaanspraken zijn ondergebracht bij een verzekeraar die is gevestigd in een andere lidstaat van de EU en die in die lidstaat bevoegd is tot het uitoefenen van het directe verzekeringsbedrijf (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 2).

42.1.4. Kapitaalverzekering eigen woning

Artikel 3.116 en artikel 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 regelen dat de belasting over het voordeel uit kapitaalverzekering eigen woning die bij emigratie is verschuldigd, onder omstandigheden op een later moment wordt ingevorderd. Als een belastingplichtige die gerechtigd is tot een kapitaalverzekering eigen woning emigreert zonder zijn eigen woning in Nederland te verkopen, wordt een conserverende aanslag opgelegd. De belastingschuldige wordt immers geacht zijn kapitaalverzekering op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie (fictief) te hebben verzilverd.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1g, lid 1).

De belastingschuldige hoeft geen verzoek om uitstel in te dienen als hij naar een andere EU-lidstaat emigreert. In dat geval wordt automatisch uitstel verleend.

Duur van het uitstel

Het uitstel vangt aan vanaf de dag na de vervaldag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.3).

De maximale termijn waarvoor uitstel kan worden verleend, bedraagt 30 jaar. Als het uitstel door omstandigheden niet eerder is beëindigd, vervalt het uitstel na 30 jaar van rechtswege. Op grond van artikel 3.116, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt de kapitaalverzekering eigen woning geacht uiterlijk na 30 jaar tot uitkering te zijn gekomen.

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege als:

- zich een omstandigheid voordoet waardoor de woning ophoudt een eigen woning te zijn in de zin van artikel 3.111 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001
- de belastingschuldige een voordeel geniet als gevolg van een kapitaalsuitkering op grond van de kapitaalsverzekering eigen woning
- de kapitaalsverzekering eigen woning geacht wordt tot uitkering te zijn gekomen in de zin van artikel 3.116, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1g, lid 3).

De maximale termijn waarvoor uitstel kan worden verleend, bedraagt 30 jaar. Als het uitstel niet eerder is beëindigd door andere omstandigheden, vervalt het na 30 jaar van rechtswege. Op grond van artikel 3.116, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt de kapitaalverzekering eigen woning namelijk geacht na uiterlijk 30 jaar tot uitkering te zijn gekomen.

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als het uitstel van rechtswege is geëindigd en de belastingaanslag dus invorderbaar wordt, wordt er wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt in rekening gebracht vanaf 1 september van het jaar waarin de omstandigheid zich heeft voorgedaan op grond waarvan het uitstel eindigt (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Als de belastingschuldige emigreert naar een andere lidstaat van de EU hoeft hij geen zekerheid te stellen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1g, lid 1).

42.1.5. Inkomen uit aanmerkelijk belang

In artikel 25, lid 8 van de Invorderingswet 1990 is een uitstelregeling opgenomen voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting die betrekking hebben op fictieve winst uit aanmerkelijk belang.

De belasting wordt geheven vanwege fictieve vervreemdingsvoordelen bij:

- emigratie van de aandeelhouder
- verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland

- een aandelenfusie door een buitenlandse belastingplichtige waarbij deze zijn aandelen of winstbewijzen in een in Nederland gevestigde vennootschap ruilt voor aandelen of winstbewijzen in een buiten Nederland gevestigd lichaam
- overgang onder algemene titel en bij overgang op grond van erfrecht onder bijzondere titel van aandelen of winstbewijzen naar een niet in Nederland woonachtig natuurlijk persoon

Het opleggen van de conserverende aanslag inzake (fictief) inkomen uit aanmerkelijk belang heeft als doel het Nederlandse heffingsbelang bij emigratie zeker te stellen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1).

De belastingschuldige hoeft geen verzoek om uitstel in te dienen als hij naar een andere EU-lidstaat emigreert. In dit geval wordt het uitstel automatisch verleend.

Duur van het uitstel

Het uitstel wordt verleend voor een periode van 10 jaar.

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel eindigt uiterlijk op de eerste dag van het 10e jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 2).

De ontvanger beëindigt het uitstel als:

- de aandelen worden vervreemd die aan het uitstel ten grondslag liggen. Als slechts een deel van de aandelen wordt vervreemd, wordt het uitstel voor de niet vervreemde aandelen voortgezet.
- de onderneming waarin de aandelen worden gehouden, wordt gestaakt en de aanwezige reserves aan de aandeelhouders worden uitgekeerd
- een teruggaaf plaatsvindt van het kapitaal dat op de aandelen is gestort (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 3)

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 7).

Op schriftelijk verzoek van belastingschuldige kan bij vervreemding van aandelen het uitstel worden voortgezet in de volgende gevallen:

- De vervreemding vindt plaats in het kader van een juridische fusie.
- De aandelen gaan over onder algemene titel of onder bijzondere titel op grond van erfrecht.
- De aandelen gaan over van de privé-sfeer naar de ondernemings- of resultaatsfeer.
- Er is geen aanmerkelijk belang meer aanwezig (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 4-6).

Het uitstel wordt op verzoek van belastingschuldige alleen voortgezet als hij instemt met de nadere voorwaarden van de ontvanger:

- bij overgang naar de ondernemings- of resultaatsfeer: het uitstel wordt beëindigd in dezelfde gevallen als wanneer er niet vervreemd zou zijn
- bij overgang onder algemene titel: het uitstel wordt beëindigd in dezelfde gevallen als wanneer er niet vervreemd zou zijn
- bij overgang onder algemene titel: degene die de aandelen heeft verkregen stelt zich aansprakelijk voor de belastingschuld (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.4)

Na de uitstelperiode van 10 jaar scheldt de ontvanger het nog openstaande bedrag kwijt.

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als de ontvanger het uitstel beëindigt en de belastingaanslag invorderbaar wordt, wordt wel invorderingsrente gerekend. Deze wordt in rekening gebracht vanaf 1 september van het jaar waarin de omstandigheid zich heeft voorgedaan op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Als de belastingschuldige emigreert naar een andere lidstaat van de EU, hoeft hij geen zekerheid te stellen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1).

42.1.6. Staking door overlijden

Het uitstel van betaling heeft betrekking op conserverende aanslagen inkomstenbelasting inzake de winst die wordt gerealiseerd bij overlijden van de ondernemer of een medegerechtigde. Dit is de overlijdenswinst bedoeld

in artikel 3.58, lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Deze vorm van uitstel is mede een compensatie voor het vervallen van het bijzonder overlijdenstarief van 20% bij de inwerkingtreding van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Aan de mogelijkheid om bij het verlenen van dit uitstel nadere regels te stellen, heeft de Staatssecretaris tot nu toe geen uitvoering gegeven.

Wel gelden voor dit uitstel nog wettelijke voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 1).

Duur van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaren zijn verstreken vanaf de vervalddag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag dus invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaren zijn verstreken vanaf de vervalddag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag invorderbaar. Er zijn geen omstandigheden gegeven waarin de ontvanger dit uitstel tijdens de periode van 10 jaar kan beëindigen.

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als het uitstel van rechtswege is geëindigd en de belastingaanslag invorderbaar wordt, wordt wel invorderingsrente gerekend. Deze wordt in rekening gebracht vanaf de dag volgend op de dag waarop het uitstel van rechtswege is vervallen (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid

Voor dit uitstel wordt geen zekerheid verlangd.

42.2. Uitstel gewone aanslag IB

Naast conserverende aanslagen inkomstenbelasting legt de inspecteur ook gewone aanslagen inkomstenbelasting op waarvoor de ontvanger bijzonder uitstel kan verlenen. De inkomstenbelasting waarvoor uitstel kan worden verkregen maakt onderdeel uit van de aanslag inkomstenbelasting. Op het

verlenen van uitstel voor (een deel van) deze aanslagen inkomstenbelasting zijn specifieke regels van toepassing.

Verder moet de ontvanger rekening houden met de voorwaarden voor uitstel die artikel 25 van de Invorderingswet 1990 stelt voor de verschillende soorten aanslagen inkomstenbelasting.

De ontvanger kan namelijk te maken krijgen met aanslagen inkomstenbelasting bij:

- vervreemding van aanmerkelijk-belangaandelen aan
- beëindiging van een terbeschikkingstelling van een
- staking en overbrenging van de ondernemerswoning naar het privé-vermogen
- overdracht van een onderneming aan een natuurlijk persoon tegen het geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van de overdrachtsprijs

42.2.1. Eigen regels voor gewone aanslag IB

Voor de aanslag inkomstenbelasting en het uitstel dat de ontvanger voor (een deel van) deze aanslag kan verlenen, gelden enkele specifieke regels over:

- uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking
- vermindering
- bestuurlijke boete
- versnelde invordering
- heffingsrente

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

De ontvanger neemt het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter (zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep).

Vermindering

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een (deel van een) aanslag inkomstenbelasting en het bedrag van deze aanslag wijzigt door een vermindering, dan beëindigt hij het uitstel. Dit doet hij slechts voor het bedrag van die vermindering dat betrekking heeft op het deel van de aanslag waarvoor uitstel is verleend. De ontvanger trekt het uitstel in bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Voor het resterende deel van de aanslag blijft het eerder verleende uitstel gehandhaafd. Ook de termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft onveranderd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.6).

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de aanslag inkomstenbelasting waarvoor om uitstel wordt verzocht, wordt nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling verleend als voor de hoofdsom van de aanslag. Wel kan de ontvanger voor de bestuurlijke boete uitstel verlenen in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.

Tenzij uitstel is verleend voor de bestuurlijke boete, kan de bestuurlijke boete die samenhangt met een aanslag worden ingevorderd zodra die boete opeisbaar is. De boete hoeft dus niet onherroepelijk vast te staan. Ook verrekening is mogelijk.

Versnelde invordering

Als uitstel van betaling is verleend voor een aanslag inkomstenbelasting, beëindigt de ontvanger dat uitstel niet als zich een omstandigheid voordoet waarin hij zal overgaan tot toepassing van de versnelde invordering. Het uitstel voor de aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die door de Invorderingswet 1990 worden genoemd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Heffingsrente

Het uitstel voor de aanslag inkomstenbelasting heeft ook betrekking op de verschuldigde heffingsrente.

42.2.2. Aanmerkelijk belang familie

Deze uitstelregeling is van toepassing op aanslagen inkomstenbelasting die zijn opgelegd in verband met de overdracht van aanmerkelijk-belangaandelen in de familiesfeer. Bij deze overdracht is de koopsom door de verkrijger schuldig gebleven. Er zijn dus geen liquide middelen uit de overdracht ontvangen waarmee de aanslag inkomstenbelasting kan worden voldaan. De uitstelregeling van artikel 25, lid 9 van de Invorderingswet 1990 heeft tot doel de overdracht van aandelen door de aanmerkelijk belanghouder aan zijn familie fiscaal te begeleiden.

Tot de kring waaraan de overdracht van de aandelen kan plaatsvinden behoren onder andere:

- een kind, pleegkind, kleinkind of partner van dezen
- de partner van de aanmerkelijk belanghouder
- een lichaam waarvan alle aandelen worden gehouden door de echtgenoot, partner of kinderen van de aanmerkelijk belanghouder.

Het uitstel wordt verleend voor het bedrag van de belasting dat over de vervreemding is verschuldigd en het bedrag aan heffingsrente dat daaraan kan worden toegerekend. De verschuldigde belasting en heffingsrente moeten samen meer bedragen dan € 2.269 (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 2).

Voor het verlenen van uitstel wordt ook als voorwaarde gesteld dat de overgedragen aandelen ten minste 5% van het geplaatste kapitaal uitmaken en dat de bezittingen van de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen niet voornamelijk bestaan uit beleggingen.

Tot het begrip partner behoren ook geregistreerde partners en alle personen die ongehuwd samenwonen, duurzaam een gezamenlijke huishouding voeren en hebben gekozen voor een behandeling als gehuwden. Ongehuwd samenwonenden kunnen jaarlijks kiezen voor een behandeling als partner voor de toepassing van deze regeling.

Verder gelden er voor dit uitstel nog voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 1).

Duur van het uitstel

Voor deze aanslagen inkomstenbelasting geldt een afwijkende regeling voor het uitstel. Er kan een betalingsregeling worden getroffen waarbij de aanslag in 10 jaarlijkse termijnen moet worden voldaan. De eerste termijn vervalt 2 maanden na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen vervalt telkens 1 jaar later (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 3).

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel eindigt doordat de aanslag na 10 jaar is voldaan (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 3).

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel als:

- er aflossingen op de schuldig gebleven koopsom plaatsvinden
- de aandelen waar het uitstel over gaat door de verkrijger worden vervreemd
- uit de aandelen waar het uitstel over gaat reguliere voordelen van substantiële omvang worden genoten

In het eerste en het derde geval wordt het uitstel beëindigd als de aflossingen of de reguliere voordelen uitgaan boven het dubbele van de belasting die in dat jaar op de openvallende termijn moet worden voldaan. Het uitstel wordt dan beëindigd met de helft van het bedrag dat boven het dubbele van de belasting uitgaat (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 4).

Voorbeeld

Stel, er zijn aandelen overgedragen tegen een schuldiggebleven koopsom van € 600.000 en de verschuldigde belasting over deze vervreemding bedraagt € 150.000. Gedurende 10 jaar moet op grond van de uitstelregeling jaarlijks € 15.000 worden voldaan. In het 3e jaar vindt op de

schuldiggebleven koopsom een aflossing plaats van € 90.000. De vermindering van het uitstelbedrag wordt dan als volgt berekend: $(€ 90.000 - (2 \times € 15.000)) : 2 = € 30.000$. Het openstaande bedrag op de aanslag voor de aflossing $(€ 150.000 - 3 \times € 15.000) = € 105.000$. Dit laatste bedrag wordt verminderd met € 30.000, zodat € 75.000 resteert. Dit bedrag mag in gelijke jaarlijkse termijnen van € 10.715 in de nog resterende 7 jaar worden voldaan.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 5).

Invorderingsrente

Als een betalingsregeling voor de aanslag inkomstenbelasting is getroffen, wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.5). Als de betaling van de (jaarlijks) verschenen termijnen niet tijdig plaatsvindt, wordt er wel invorderingsrente in rekening gebracht. De rente wordt dan berekend vanaf het tijdstip waarop de desbetreffende termijn is verschenen tot het tijdstip van de feitelijke voldoening.

Als de ontvanger het uitstel beëindigt en de belastingaanslag wordt invorderbaar, wordt wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt in rekening gebracht vanaf het moment dat de rechtsvaardigingsgrond voor het uitstel niet langer bestaat (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

42.2.3. Einde terbeschikkingstelling

Deze uitstelregeling heeft betrekking op de belasting die in een aanslag inkomstenbelasting is begrepen en die is verschuldigd door het beëindigen van een terbeschikkingstelling van een zaak zonder vervreemding van die zaak. Het gaat bijvoorbeeld om de situatie waarin de enig aandeelhouder een pand verhuurt aan een vennootschap en hij de aandelen vervreemdt, terwijl de huurovereenkomst voor het pand in stand blijft.

Ook gaat het om gevallen waarin een terbeschikkingstelling aan een partner eindigt doordat de belastingschuldige en zijn partner duurzaam gescheiden zijn gaan leven. Hoewel de terbeschikkingstelling van de zaak dan eindigt, komen er geen gelden vrij waaruit de belastingaanslag kan worden voldaan. In die situaties komt de uitstelregeling van artikel 25, lid 14 van de Invorderingswet 1990 aan de belastingschuldige tegemoet.

Voor dit uitstel gelden er voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel

- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

Een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting moet de belastingschuldige schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 1). De belastingschuldige moet in dit verzoek aannemelijk maken dat hij de aanslag kan voldoen binnen de maximale uitsteltermijn van 10 jaar (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.7.2).

Bij de beoordeling van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger geen rekening met de waarde van de zaken waarvan de terbeschikkingstelling is geëindigd. De ontvanger verlangt niet dat (eerst) de waarde van de desbetreffende zaken wordt aangewend voor de betaling van de belasting. Ook de aandelen van een vennootschap waaraan direct of indirect zaken ter beschikking worden gesteld, blijven bij de beoordeling van de betalingscapaciteit buiten beschouwing. Verder wordt bij de beoordeling van de betalingscapaciteit gehandeld overeenkomstig het regulier uitstelbeleid.

Als de belastingschuldige tijdens het verzoek om uitstel niet aannemelijk kan maken dat hij de belastingaanslag binnen 10 jaar zal kunnen voldoen, komt hij niet voor deze uitstelregeling in aanmerking. De ontvanger kan de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om, onder nadere voorwaarden zoals zekerheidsstelling, de zaken te vervreemden die buiten de beoordeling van de betalingscapaciteit worden gehouden. Met de opbrengst kan de belastingschuldige de aanslag betalen. De termijn waarbinnen de vervreemding moet plaatsvinden bedraagt 1 jaar (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.7.2).

Duur van het uitstel

Het uitstel houdt een betalingsregeling in en loopt maximaal 10 jaar, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 2).

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel wordt beëindigd als er niet is voldaan aan de algemene voorwaarden voor uitstel van betaling zoals genoemd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.4.

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel:

- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsanering voor natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt
- bij overlijden van de belastingschuldige
- als de desbetreffende zaak wordt vervreemd (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 14)

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 3).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

42.2.4. Overbrengen ondernemerswoning naar privévermogen

Deze uitstelregeling gaat over aanslagen inkomstenbelasting waarin de inkomstenbelasting is begrepen die bij de staking van de onderneming is verschuldigd en die kan worden toegerekend aan de winst ter zake van de overgang naar het privé-vermogen van de (voormalige) ondernemerswoning. Deze betalingsregeling is gericht op ondernemers die door de staking in liquiditeitsproblemen zijn gekomen en na de bedrijfsbeëindiging in hun (voormalige) ondernemerswoning (willen) blijven wonen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 1). De belastingschuldige moet in dit verzoek aannemelijk maken dat hij de aanslag kan voldoen binnen de maximale uitsteltermijn van 10 jaar (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.8).

Bij de beoordeling van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger geen rekening met de waarde van de woning. De ontvanger verlangt niet dat (eerst) de waarde van de woning wordt aangewend voor de betaling van de belasting. Verder handelt hij bij de beoordeling van de betalingscapaciteit overeenkomstig het regulier uitstelbeleid.

Als de belastingschuldige tijdens het verzoek om uitstel niet aannemelijk kan maken dat hij de belastingaanslag binnen 10 jaar zal kunnen voldoen, komt hij niet voor deze uitstelregeling in aanmerking. De ontvanger kan de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om, onder nadere voorwaarden zoals zekerheidsstelling, de woning die buiten de beoordeling van de betalingscapaciteit te vervreemden. Met de opbrengst van de woning kan

belastingsschuldige de aanslag betalen. De termijn waarbinnen de vervreemding moet plaatsvinden bedraagt 1 jaar.

Duur van het uitstel

Het uitstel houdt een betalingsregeling in en loopt maximaal 10 jaar, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 2).

Beëindiging van het uitstel

Het uitstel wordt beëindigd als er niet is voldaan aan de algemene voorwaarden voor uitstel van betaling zoals genoemd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.4.

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel:

- als de belastingsschuldige failliet gaat
- als de schuldsanering voor natuurlijke personen (WSNP) op de belastingsschuldige van toepassing wordt
- bij overlijden van de belastingsschuldige, tenzij de partner aannemelijk maakt dat de resterende belasting zal worden voldaan binnen de periode waarvoor het uitstel is verleend
- als zich een omstandigheid voordoet waardoor de woning ophoudt een eigen woning te zijn (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 16)

De belastingsschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 3).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingsschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

42.2.5. Geldloze overdracht onderneming

Deze uitstelregeling heeft tot doel de bedrijfsoverdracht aan natuurlijke personen fiscaal te versoepelen. Het uitstel heeft betrekking op aanslagen inkomstenbelasting opgelegd aan de overdragende ondernemer over de winst behaald met of bij het staken van (een deel van) de onderneming of een deel daarvan. Doordat de koper de koopprijs geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven, heeft de overdragende ondernemer geen liquide middelen om de aanslag te voldoen.

Het uitstel dat aan de overdragende ondernemer wordt verleend, heeft alleen betrekking op de belasting over de vermogensbestanddelen die worden overgedragen. Geen uitstel wordt verleend voor de belasting over vermogensbestanddelen die niet in de overdracht zijn begrepen, maar bij de verkoper naar privé overgaan. Ook wordt geen uitstel verleend voor de

belasting inzake de opheffing van de terugkeerreserve, de oudedagsreserve of andere fiscale reserves.

De uitstelregeling geldt dus voor de overdragende ondernemer en niet voor de ondernemer aan wie het bedrijf is overgedragen.

Voorwaarde voor het verlenen van uitstel is dat de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een natuurlijk persoon die de onderneming voortzet en de koopprijs geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven. Daarnaast moet aan de ontvanger een afschrift worden overlegd van de overeenkomst tussen de overdrager en de overnemer. Hieruit moet blijken welk deel van de overdrachtprijs schuldig is gebleven, wat de aflossingsperiode is en in welke termijnen de koopsom wordt betaald (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 1).

Voor dit uitstel gelden verder voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 1).

Duur van het uitstel

Het uitstel wordt verleend voor de aflossingsperiode die is overeengekomen tussen de overdrager en de overnemer. Als er geen aflossingsperiode is overeengekomen, of de aflossingsperiode bedraagt meer dan 10 jaar, dan eindigt het uitstel bij het begin van het 10e jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.11).

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger beëindigt het uitstel in de situaties omschreven in artikel 25, lid 19 van de Invorderingswet 1990. Voorbeelden van de zeer ingewikkelde berekeningen van een gedeeltelijke intrekking van uitstel zijn te vinden in de Kamerstukken II, vergaderjaar 2004/2005, 29 767, nr. 42.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 2).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is geen invorderingsrente verschuldigd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.11). Als het recht op uitstel is vervallen, wordt invorderingsrente berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de dag waarop het uitstel is geëindigd.

Zekerheid

Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

42.3. Uitstel aanslagen successie- en schenkingsrecht

In artikel 25, lid 11-13 van de Invorderingswet 1990 zijn faciliteiten opgenomen die als doel hebben te voorkomen dat de continuïteit van een onderneming in gevaar komt als op korte termijn liquiditeiten aan de onderneming moeten worden onttrokken om successie- of schenkingsrechten te voldoen. De regelingen van de Successiewet 1956 en de Invorderingswet 1990 voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging werken als volgt:

Op verzoek van de verkrijger merkt de inspecteur de waarde van het ondernemingsvermogen dat tot de erfenis of schenking behoort, of de waarde van de aandelen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden, aan als te conserveren waarde (Successiewet 1956, artikel 35b). De te conserveren waarde is opgebouwd uit een deel voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde en een deel belaste geconserveerde waarde.

Het verschil tussen de liquidatiewaarde en de going-concernwaarde van de onderneming wordt op verzoek van de belastingplichtige aangemerkt als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde (Successiewet 1956, artikel 35c, lid 1). De belastingplichtige moet de onderneming dan wel ten minste 5 jaar voortzetten.

Van het overige ondernemingsvermogen wordt 60% ook als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde aangemerkt (Successiewet 1956, artikel 35c, lid 2). Over de bepaalde voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde wordt een conserverende aanslag opgelegd waarvoor 5 jaar uitstel kan worden verleend (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 11). Als 5 jaar lang aan de voortzettingseis is voldaan, vermindert de inspecteur de conserverende aanslag tot nihil.

De rest van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als belaste geconserveerde waarde (Successiewet 1956, artikel 35c, lid 3). Over de wordt eveneens een (afzonderlijke) conserverende aanslag opgelegd. Voor deze aanslag kan uitstel van betaling worden verleend voor een periode van 10 jaar (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 12). Na 10 jaar is de aanslag invorderbaar.

Artikel 25, lid 13 van de Invorderingswet 1990 regelt het uitstel voor belastingaanslagen successie- of schenkingsrecht die kunnen worden toegerekend aan een overbedelingsvordering die de belastingschuldige heeft verkregen op de medeverkrijger(s) die de onderneming van de erflater of schenker voortzetten.

Ook de uitstelfaciliteit voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging heeft een aantal eigen regels.

42.3.1. Eigen regels bij bedrijfsopvolging

De regels die de drie uitstelregelingen gemeen hebben, gaan over:

- het verzoek om uitstel
- de voor bezwaar vatbare beschikking
- de bestuurlijke boete
- verrekening
- versnelde invordering
- de afwezigheid van de zekerheidseis

Verzoek om uitstel

De ontvanger verleent uitsluitend uitstel van betaling als de belastingschuldige daartoe een schriftelijk verzoek heeft ingediend. Het indienen van een aangiftebiljet voor het recht van successie wordt als een verzoek om uitstel aangemerkt, als de belastingschuldige daarin een beroep doet op de uitstelfaciliteiten van artikel 25, lid 11-12 van de Invorderingswet 1990 (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.6.1).

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

De ontvanger neemt het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen, bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter. Zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep.

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de (conserverende) aanslag waarvoor om uitstel wordt verzocht, wordt nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling verleend als voor de hoofdsom van de (conserverende) aanslag. Wel kan voor de bestuurlijke boete uitstel worden verleend in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.

Tenzij uitstel is verleend voor de bestuurlijke boete, kan de bestuurlijke boete die samenhangt met een aanslag worden ingevorderd zodra die boete opeisbaar is. De boete hoeft dus niet onherroepelijk vast te staan. Ook verrekening is mogelijk.

Verrekening

Gedurende de looptijd van het uitstel wordt niet verrekend met uit te betalen bedragen.

Versnelde invordering

Uitstel van betaling voor deze (conserverende) aanslag wordt niet beëindigd als zich een omstandigheid voordoet waarin de ontvanger zal overgaan tot toepassing van de versnelde invordering. Het uitstel voor de (conserverende) aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die de Invorderingswet 1990 daarvoor noemt (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Geen zekerheid

Voor deze vorm van uitstel hoeft geen zekerheid te worden gesteld.

42.3.2. Onbelaste waarde

Artikel 25, lid 11 van de Invorderingswet 1990 geeft uitstel van betaling voor het recht van successie of schenking over de waarde van het ondernemingsvermogen dat is vastgesteld door de inspecteur op grond van artikel 31a, lid 3 en artikel 35c, lid 1-2 van de Successiewet 1956. De waarde van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde of belaste geconserveerde waarde. Voor de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde kan op grond van artikel 25, lid 11 van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling worden verkregen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- vermindering

Duur van het uitstel

Het uitstel eindigt uiterlijk op de dag waarop 5 jaar zijn verstreken te rekenen vanaf 1 januari van het jaar na het jaar waarin de verkrijging heeft plaatsgevonden (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6, lid 2). Nadat de onderneming gedurende 5 jaar is voortgezet, vermindert de inspecteur de conserverende aanslag die betrekking heeft op de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde tot nihil.

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger kan het uitstel ook beëindigen:

- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6, lid 3).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is geen invorderingsrente verschuldigd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.6.2). Als het recht op uitstel is vervallen, wordt invorderingsrente berekend vanaf het moment dat de rechtvaardigingsgrond voor het uitstel niet langer bestaat.

Vermindering

Als voor een bedrag uitstel van betaling is verleend en dit bedrag wijzigt doordat de inspecteur de aanslag vermindert, dan beëindigt de ontvanger het uitstel voor het bedrag van die vermindering. Voor het resterende

bedrag blijft het uitstel doorlopen. De termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft dus onveranderd.

42.3.3. Belaste waarde

Artikel 25, lid 12 van de Invorderingswet 1990 geeft uitstel van betaling voor het recht van successie of schenking over de waarde van het ondernemingsvermogen dat is vastgesteld door de inspecteur op grond van artikel 31a, lid 4 en artikel 35c, lid 3 van de Successiewet 1956. De waarde van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde of belaste geconserveerde waarde. Voor de belaste geconserveerde waarde kan op grond van artikel 25, lid 12 van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling worden verkregen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- vermindering

Duur van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaar zijn verstreken te rekenen vanaf 1 januari van het jaar na het jaar waarin de verkrijging heeft plaatsgevonden (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag dus invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger kan het uitstel ook beëindigen:

- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6a, lid 3).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Vermindering

Als voor een bedrag uitstel van betaling is verleend en dit bedrag wijzigt doordat de inspecteur de aanslag vermindert, dan beëindigt de ontvanger het uitstel voor het bedrag van die vermindering. Voor het resterende bedrag blijft het uitstel doorlopen. De termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft dus onveranderd.

42.3.4. Overbedelingsvordering

Op grond van artikel 25, lid 13 van de Invorderingswet 1990 kan uitstel van betaling worden verleend voor belastingaanslagen successie- of

schenkingsrecht, voor zover die rechten kunnen worden toegerekend aan een (overbedelings)vordering die de belastingschuldige heeft verkregen op de medeverkrijger(s) ter zake van een door deze medeverkrijger(s) verkregen ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35b, lid 2 van de Successiewet 1956.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente

Duur van het uitstel

Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaar zijn verstreken vanaf de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6b, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger kan het uitstel ook beëindigen:

- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt
- als zich voor de medeverkrijger tijdens de duur van het uitstel een gebeurtenis voordoet als bedoeld in artikel 53b, lid 3 van de Successiewet 1956
- voor zover de (overbedelings)vordering wordt voldaan

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6b, lid 3).

Invorderingsrente

Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

43. Vorrangsbepalingen

Alle schuldeisers zijn gelijk, zo luidt de algemene regel. Sommige schuldeisers hebben echter in bepaalde situaties voorrang op anderen. In artikel 3:276 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat een schuldeiser zijn vordering op alle goederen van zijn schuldenaar kan verhalen, tenzij de wet of een overeenkomst tussen schuldenaar en schuldeisers anders bepaalt. Op deze hoofdregel zijn twee uitzonderingen, te weten:

- Soms is de vordering niet op alle goederen van de schuldenaar te verhalen.
- Soms is de vordering op goederen van derden te verhalen.

Alle schuldeisers hebben dus in beginsel een gelijke rang. Als twee schuldeisers een vordering hebben op dezelfde schuldenaar en beiden leggen beslag op hetzelfde goed, dan krijgen zij ieder een evenredig deel van de netto-opbrengst. Dit nadat de kosten van executie zijn voldaan. Dit beginsel van gelijke rechten van schuldeisers is neergelegd in artikel 3:277, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

Artikel 3:277, lid 1, slot van het Burgerlijk Wetboek maakt een uitzondering op deze algemene regel. Sommige schuldeisers krijgen namelijk voorrang op hun medeschuldeisers. Volgens artikel 3:278, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek vloeit voorrang voort uit pand, hypotheek en voorrecht en uit de andere in de wet aangegeven gronden. Artikel 3:278, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat voorrechten alleen uit de wet voortvloeien.

De Belastingdienst heeft in artikel 21 van de Invorderingswet 1990 een voorrecht op alle goederen van de belastingschuldige. Dit fiscale voorrecht geldt voor alle rijksbelastingen. Het fiscale voorrecht is ook van toepassing in geval van beslag op bodemzaken. Bodemzaken zijn zaken van een ander dan de belastingschuldige. De ontvanger kan bepaalde belastingschulden onder voorwaarden verhalen op bepaalde roerende zaken van derden. Dit is het zogenaamde bodemrecht.

Het fiscale voorrecht komt na pand en hypotheek. Als de ontvanger en de pandhouder zich op hetzelfde goed willen verhalen, gaat de pandhouder vóór de ontvanger. Dit geldt ook bij faillissement. Op de regel dat pand boven het fiscale voorrecht gaat, bestaat één uitzondering. Dat is het geval waarin een bezitloos pandrecht is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht zou kunnen worden toegepast.

Het fiscale voorrecht vervalt op het moment dat de aanslag is verjaard. De Belastingdienst kan van zijn voorrecht afzien, maar is daar zeer terughoudend in.

43.1. Vorrangsbepaling hypotheek

Een hypotheek is een (beperkt) recht op onroerende zaken, en ingeschreven schepen en bepaalde onroerende rechten. Dit recht wordt bij overeenkomst gevestigd. Als een schuldenaar (de hypotheekgever) zijn schulden niet betaalt, heeft de schuldeiser (de hypotheeknemer) het recht

zijn vordering te verhalen op de opbrengst van de onroerende zaak. Hij heeft hierbij voorrang boven andere schuldeisers. Als dit beperkte recht is gevestigd op een registergoed, is sprake van een hypotheek. Is het gevestigd op een ander goed, dan is sprake van pand.

43.2. Voorrangsbepaling pand

Pand is een (beperkt) recht van een schuldeiser (de pandnemer of pandhouder) op een goed van zijn schuldenaar (de pandgever). Dit recht wordt bij overeenkomst gevestigd. Als de schuldenaar zijn schulden niet betaalt, heeft de schuldeiser het recht zijn vordering te verhalen op de opbrengst van het goed. Hij heeft hierbij voorrang boven andere schuldeisers.

Pand kan alleen worden gevestigd op andere goederen dan registergoederen. Bovendien moeten de goederen volgens artikel 3:228 van het Burgerlijk Wetboek voor overdracht vatbaar zijn. Er zijn twee vormen van verpanding te onderscheiden:

- De verpande zaak bevindt zich in de macht van de pandhouder (vuistpand).
- De verpande zaak blijft onder de schuldenaar (bezitloos pand).

Als een beperkt recht op een registergoed is gevestigd, is sprake van een hypotheek.

43.3. Voorrangsbepaling voorrecht

Volgens artikel 3:278, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek vloeit voorrang voort uit pand, hypotheek en voorrecht en uit de andere gronden zoals in het Burgerlijk Wetboek aangegeven.

Artikel 3:278, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat voorrechten alleen uit de wet voortvloeien. Een voorrecht geeft bepaalde schuldeisers het recht om vóór andere schuldeisers te gaan bij de verdeling van de opbrengst van een bepaald goed of van het hele vermogen van de schuldenaar.

In artikel 3:279 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat pand en hypotheek boven voorrecht gaan, tenzij er in de wet geregelde uitzonderingen van toepassing zijn.

43.4. Rangorde fiscaal voorrecht

Het fiscale voorrecht rust op alle goederen van de belastingschuldige. Dat wil zeggen dat de belastingschuldige primair aansprakelijk is met zijn gehele vermogen. De ontvanger kan zijn vordering op dat vermogen verhalen boven schuldeisers die geen of een lager voorrecht hebben.

Hypotheek en pand gaan in rang boven het fiscale voorrecht. Deze regel leidt bij pand tot een uitzondering. Dat zijn de gevallen waarin sprake is van

een bezitloos pandrecht dat is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht toegepast zou kunnen worden.

Boven het fiscale voorrecht gaan:

- de vordering tot voldoening van de kosten tot behoud van een goed die zijn ontstaan na de dagtekening van het aanslagbiljet
- de vordering tot vergoeding van schade voor zover het gaat om het verhaal op de verzekeringsuitkering door de verzekeringsmaatschappij van de schuldenaar
- de kosten van een toegewezen faillissementsaanvraag
- uitwinningskosten. Uitwinningskosten of executiekosten zijn de kosten die zijn gemaakt voor de uitwinning vanaf het bevel tot betaling

43.5. Voor welke middelen

Het fiscale voorrecht geldt voor:

- alle rijksbelastingen
- sociale verzekeringspremies
- invorderingsrente
- vervolgingskosten
- betalingskorting
- opcenten die betrekking hebben op een belastingaanslag
- heffingsrente
- revisierente
- compenserende rente in de douanesfeer
- kosten van ambtelijke werkzaamheden
- bestuurlijke boeten

43.6. Fiscaal voorrecht pand

Het fiscale voorrecht komt in rangorde na pand en hypotheek. Als de ontvanger en de pandhouder zich op hetzelfde goed willen verhalen, gaat de pandhouder vóór de ontvanger. Op deze regel is één uitzondering. Wanneer een bezitloos pandrecht is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht toegepast zou kunnen worden (de zogenaamde bodemzaken), gaat het fiscale voorrecht vóór pand. Dit recht wordt vaak het 'bodemvoorrecht' genoemd.

Het bodemvoorrecht geldt alleen voor de belastingen genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990. Wanneer de ontvanger voor deze belastingen beslag heeft laten leggen op zogenoemde bodemzaken waarop een (bezitloos) pandrecht is gevestigd, mag hij zich boven de pandhouder verhalen op die zaken. Ook als de belastingschuldige failliet is, kan de ontvanger dit hoge voorrecht realiseren, zelfs als hij nog geen beslag op de zaken heeft laten leggen.

De bezitloos pandhouder blijft ook na beslag bevoegd de afgifte van de betreffende zaken te verlangen en deze te executeren. Zolang de pandhouder de ontvanger niet heeft meegedeeld dat hij van deze bevoegdheid gebruik zal maken, blijft de ontvanger bevoegd de in beslaggenomen bezitloos verpande zaken te executeren.

Als er ook beslag is gelegd op zaken van een derde en/of zaken waarvan de volle eigendom bij belastingschuldige berust, neemt de ontvanger een bepaalde volgorde van uitwinning of verkoop in acht.

Als de bezitloos pandhouder de zaken te gelde heeft gemaakt, moet hij de netto-opbrengst aan de ontvanger afdragen, althans voor dat deel van de fiscale vordering dat bevoorrecht is boven pand en waarvoor beslag is gelegd.

Omdat bij een bezitloos pandrecht de pandgever (de belastingschuldige) eigenaar blijft van de zaak, is hier het échte bodemrecht van artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing. Bij dit bijzondere verhaalsrecht worden zaken van derden die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden (de zogenaamde bodemzaken), door beslag getroffen.

43.6.1. Bezitloos verpande zaken

Als de ontvanger voor de belastingen genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 beslag heeft laten leggen op zogenoemde bodemzaken waarop een (bezitloos) pandrecht is gevestigd; en als hij daarnaast beslag heeft laten leggen op andere zaken van een derde en zaken waarvan de volle eigendom bij de belastingschuldige berust, dan zal hij bij executie de volgende volgorde aanhouden:

1. 'eigen' zaken van de belastingschuldige
2. de bezitloos verpande zaken waarop het bodemvoorrecht van toepassing is
3. bodemzaken

43.7. Tijdsduur fiscaal voorrecht

Het fiscale voorrecht geldt gedurende de gehele periode waarin een belastingaanslag kan worden ingevorderd. Op het moment dat de aanslag is verjaard, vervalt het voorrecht.

43.8. Afzien van fiscaal voorrecht

De Belastingdienst is terughoudend met het afzien van zijn fiscale voorrecht. De Belastingdienst is wel bereid daarvan af te zien als wordt gevraagd om voor de belangen van andere schuldeisers terug te treden en het voorrecht slechts gedeeltelijk uit te oefenen, zodat daarmee een akkoord kan worden bereikt tussen alle schuldeisers. Zo'n akkoord moet in ieder geval passen in het door de Belastingdienst gehanteerde saneringsbeleid.

Als de ontvanger het verzoek krijgt om geheel of gedeeltelijk van zijn voorrecht af te zien om andere redenen dan het bereiken van een akkoord, draagt hij dit verzoek voor verdere afhandeling over aan het ministerie:

Ministerie van Financiën
Team Ondernemingen
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

44. Zekerheid

Om te voorkomen dat belastingschuld onverhaalbaar wordt, vraagt de ontvanger zekerheid. De zekerheid moet in beginsel eenvoudig zijn te stellen, te bewaken en uit te winnen. In bepaalde gevallen moet de ontvanger onderzoeken of zekerheid gesteld moet worden.

De ontvanger kan de volgende vormen van zekerheid aanvaarden:

- borgstelling
- bankgarantie
- hypotheekrecht
- pandrecht
- geld

De ontvanger geeft eventuele wijzigingen in verband met de aangeboden zekerheid aan de betrokkenen door. Als de zekerheid is vervallen of opgeheven, deelt hij dit ook aan de betrokkenen mee.

De ontvanger kan ook zekerheden nemen voor toekomstige belastingschulden. Dit is vooral van belang als de inspecteur een vergunning verleent aan een fiscaal vertegenwoordiger of aan een ondernemer die de belasting voor personenauto's en motorrijtuigen (BPM) per tijdvak wil voldoen.

De ontvanger moet de zekerheid in Nederland te gelde kunnen maken.

44.1. Wanneer zekerheid stellen?

In de volgende situaties moet de ontvanger onderzoeken of zekerheid gesteld moet worden:

- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling in verband met betalingsmoeilijkheden van hetzij ondernemers, hetzij particulieren.
- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling in verband met bezwaar tegen de aanslag.
- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling voor een conserverende belastingaanslag.
- De inspecteur verleent een vergunning om BPM per tijdvak te voldoen. De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van zekerheid aanvaardt. Als geld de zekerheid is, dan moet de ontvanger daarover rente vergoeden. Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Deze verplichting vervalt pas als alle fiscale verplichtingen zijn voldaan.

- De inspecteur verleent een vergunning aan een fiscaal vertegenwoordiger. De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van zekerheid aanvaardt. Als geld de zekerheid is, dan moet de ontvanger daarover rente vergoeden. Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Deze verplichting vervalt pas als alle fiscale verplichtingen zijn voldaan.

44.1.1. Zekerheid bij uitstel conserverende belastingaanslag

De ontvanger kan uitstel van betaling verlenen voor een conserverende aanslag inkomstenbelasting. De ontvanger stelt de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld als de inspecteur de conserverende aanslag om één van de volgende redenen heeft opgelegd:

- stakingswinst onderneming door overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrenteaanspraken in situaties die de grenzen van de EU overschrijden. Uitzonderingen hierop zijn aanspraken uit levensverzekeringen of pensioenregelingen die zijn ondergebracht bij:
 - een bevoegde verzekeraar die in Nederland of in een ander land binnen de EU is gevestigd
 - een in Nederland gevestigd lichaam dat is vrijgesteld van vennootschapsbelasting ingevolge artikel 5, lid 1, letter b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- voordeel uit kapitaalsverzekering eigen woning bij emigratie buiten de EU
- vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang bij emigratie buiten de EU

44.2. Zekerheid bij vergunning BPM per tijdvak

Belasting voor personenauto's en motorrijtuigen (BPM) is verschuldigd voor het registreren van het voertuig in het kentekenregister. Het kenteken kan pas op naam worden gesteld nadat het voertuig is geregistreerd. Als een niet geregistreerd voertuig ter beschikking staat van een persoon die in Nederland woont, moet de belasting worden voldaan voordat gebruik van de weg wordt gemaakt. De inspecteur kan echter aan een ondernemer een vergunning verlenen om de belasting per tijdvak te voldoen. Hierdoor kan belastingschuld ontstaan. Voor deze (toekomstige) belastingschuld moet de ondernemer bij de ontvanger zekerheid stellen.

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger mededeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning, zijn voldaan.

44.2.1. Zekerheidsbedrag

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. Hij stelt de hoogte daarvan zo vast, dat de eventueel te verhalen bedragen door de zekerheid zijn gedekt.

44.2.2. Zekerheidsvorm

De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt. Als de zekerheid in geld wordt gesteld, moet hij daarover rente vergoeden. Als rentepercentage hanteert de ontvanger de minimale biedrente die de Europese Centrale Bank hanteert voor basisherfinancieringstransacties.

44.2.3. Einde zekerheid

Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Er kunnen immers belastingverplichtingen zijn die de inspecteur nog niet heeft geformaliseerd. Afhankelijk daarvan kan de inspecteur het bedrag van de zekerheid verlagen.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger mededeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan. Er zijn dan in dat verband geen naheffingsaanslagen meer te verwachten.

Als de vergunning is ingetrokken en de naheffingstermijn van 5 jaren is verstreken, kan de inspecteur geen naheffingsaanslagen meer opleggen.

44.3. Vergunning aan fiscaal vertegenwoordiger

Een buitenlandse ondernemer kan in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen voor de leveringen en diensten waarvoor hij belasting verschuldigd is en voor de intracommunautaire verwervingen en invoer.

De fiscaal vertegenwoordiger handelt namens de ondernemer en treedt in zijn plaats op als het gaat om alle rechten en verplichtingen die hij heeft op het gebied van de aangifte en de betaling van de omzetbelasting. De fiscaal vertegenwoordiger mag alleen optreden met een vergunning van de inspecteur. Er zijn twee soorten vergunningen:

- algemene vergunning: de fiscaal vertegenwoordiger treedt op voor alle leveringen en diensten van de buitenlandse ondernemer
- beperkte vergunning: de fiscaal vertegenwoordiger treedt op voor een beperkt aantal handelingen

De fiscaal vertegenwoordiger is aansprakelijk voor de omzetbelastingsschuld van de buitenlandse ondernemer; daarvoor moet hij zekerheid stellen.

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger mededeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan.

44.3.1. Zekerheidsbedrag- en vorm

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. Hij moet de hoogte daarvan zo vaststellen dat de eventueel te verhalen bedragen door de zekerheid zijn gedekt.

De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt.

44.3.2. Einde zekerheid

Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Er kunnen immers belastingverplichtingen zijn die de inspecteur nog niet heeft geformaliseerd. Afhankelijk daarvan kan de inspecteur het bedrag van de zekerheid verlagen.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger mededeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan. Er zijn dan in dat verband geen naheffingsaanslagen meer te verwachten. Als de vergunning is ingetrokken en de naheffingstermijn van 5 jaren is verstreken, kan de inspecteur geen naheffingsaanslagen meer opleggen.

44.4. Borgstelling

Een partij kan zich bij overeenkomst voor de belastingschuld van een ander tegenover de ontvanger borg stellen. Deze partij wordt de borg of de borgsteller genoemd. De overeenkomst wordt borgtocht of overeenkomst van borgstelling genoemd.

Voordat een overeenkomst van borgstelling wordt gesloten, onderzoekt de ontvanger of de borgsteller kapitaalkrachtig genoeg is om de verplichtingen uit de overeenkomst na te komen. Zowel de borgsteller als de ontvanger tekenen de overeenkomst.

Als de borgsteller een natuurlijk persoon is die zich buiten beroep of bedrijf borg stelt, moet de overeenkomst ook worden voorzien van een handgeschreven goedschrift. Als deze persoon gehuwd is, dan moet ook de echtgenoot toestemming voor de borgstelling verlenen.

Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, dan kan de ontvanger de borgsteller aanspreken.

44.4.1. Borgstelling door natuurlijk persoon

Als de borgsteller een natuurlijk persoon is die zich buiten beroep of bedrijf borg stelt, dan kan de overeenkomst alleen tegenover hem worden bewezen als hij die heeft ondertekend. Ook moet hij de overeenkomst voorzien van een handgeschreven goedschrift: 'Deze overeenkomst is goed voor (bedrag in letters) euro's'. Dit goedschrift levert tegen die natuurlijk persoon dwingend bewijs op.

Als de betreffende borgsteller gehuwd is, moet de echtgenoot (of geregistreerde partner) toestemming voor de borgstelling verlenen. Die toestemming moet blijken uit de overeenkomst van borgstelling. De ontvanger laat de echtgenoot de overeenkomst ook ondertekenen. Als de echtgenoot de toestemming niet heeft verleend, dan kan hij/zij de overeenkomst van borgstelling vernietigen.

44.4.2. Uitwinnen borgstelling

Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, dan kan de ontvanger de borgsteller aanspreken. Als de borgsteller niet betaalt, kan de ontvanger hem tot betaling dwingen via een civiele procedure. De ontvanger stelt de borgsteller eerst in gebreke door een schriftelijke aanmaning. Hij stelt daarbij een redelijke termijn om te betalen. Als de borgsteller dan nog niet betaalt, handelt de ontvanger als volgt:

- als de vordering minder dan € 5.000 bedraagt, dagvaardt hij de borgsteller voor de kantonrechter
- als de vordering meer dan € 5.000 bedraagt, draagt hij de zaak over aan de rijksadvocaat

44.5. Bankgarantie

Een bank kan zich voor de belastingschuld van een ander tegenover de ontvanger garant stellen. De bank zendt de ontvanger hiervoor als bewijs een bankgarantie toe. Als de tekst van de bankgarantie aanvaardbaar is, bewaart de ontvanger de garantie. Hij hoeft de bankgarantie niet te ondertekenen.

Uit het gegeven dat de ontvanger de garantie niet retour zendt, blijkt dat hij deze heeft aanvaard. Als de tekst van de bankgarantie niet aanvaardbaar is, dan zendt de ontvanger de garantie terug aan de bank. Eventueel kan hij met de bank overleggen om tot een voor hem aanvaardbare tekst te komen. De ontvanger kan ook een bankgarantie van een buitenlandse bank aanvaarden. Hierbij geldt de volgende voorwaarde:

de bank heeft een vergunning van De Nederlandse Bank om bankgaranties en borgstellingen af te geven (dit is te controleren op de website van De Nederlandse Bank)

Voor een bepaalde situatie hebben de banken een bijzonder soort bankgarantie ontwikkeld: de beslaggarantie. Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, kan de ontvanger de bank aanspreken.

44.5.1. Beslaggarantie

Als de ontvanger conservatoir beslag heeft gelegd, heft de rechter (of de ontvanger zelf) het beslag op als voldoende zekerheid wordt gesteld. Voor deze situatie hebben de banken een bijzonder soort bankgarantie ontwikkeld: de beslaggarantie. De bank zendt de beslaggarantie toe aan de ontvanger.

In de beslaggarantie stelt de bank zich garant voor de betaling van een schuld, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze voorwaarden

komen er op neer dat de bank overgaat tot betaling als de schuld onherroepelijk vaststaat. Een aansprakelijkheidsschuld staat bijvoorbeeld onherroepelijk vast als de aansprakelijkgestelde niet tijdig bezwaar maakt tegen de aansprakelijkstelling.

Als de ontvanger conservatoir beslag heeft gelegd voor een aansprakelijkheidsschuld, moet hij er daarom op letten dat de beslaggarantie zo is opgesteld dat de bank ook in die situatie overgaat tot betaling.

Voor het overige behandelt de ontvanger de beslaggarantie op dezelfde wijze als een gewone bankgarantie.

44.5.2. Uitwinnen bankgarantie

Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, dan kan de ontvanger de bank aanspreken. De ontvanger wint de bankgarantie op dezelfde wijze uit als een borgstelling.

44.6. Hypotheekrecht

De belastingschuldige kan de ontvanger een hypotheekrecht verlenen op zijn registergoederen. Een derde kan ook een hypotheekrecht verlenen op zijn registergoederen voor de belastingschuld van een ander. Registergoederen zijn goederen die zijn ingeschreven bij de registers die de Dienst voor het kadaster en openbare registers houdt. Het gaat dan om:

- onroerende zaken
- rechten van erfpacht
- rechten van opstal
- appartementsrechten
- ingeschreven zee- en binnenvaartschepen

Als de belastingschuldige of een derde de ontvanger een hypotheekrecht wil verlenen voor belastingschuld, dan wendt de ontvanger zich tot de notaris voor de vestiging van het hypotheekrecht. Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het hypotheekrecht uit.

44.6.1. Hypotheekrecht vestigen

Als de belastingschuldige of een derde een hypotheek wil verlenen voor belastingschuld, dan wendt de ontvanger zich tot de notaris. De hypotheek wordt namelijk gevestigd door een tussen de ontvanger en de hypotheekgever opgemaakte notariële akte. Deze akte wordt vervolgens ingeschreven in de openbare registers. De notaris maakt de akte op. De notaris zorgt ook voor inschrijving in de openbare registers. De kosten die met het verlenen van de hypotheek zijn gemoeid, komen ten laste van de hypotheekgever.

Als een hypotheekrecht wordt gevestigd op een woning die de echtgenoot (of geregistreerde partner) van de schuldenaar (mede) bewoont, dan moet de ontvanger er op letten dat die persoon toestemming verleent voor het hypotheekrecht. Als de echtgenoot die toestemming niet heeft gegeven, kan hij/zij de overeenkomst waarbij het hypotheekrecht wordt gevestigd vernietigen.

44.6.2. Hypotheekrecht uitwinnen

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het hypotheekrecht uit. De belastingschuldige moet dan wel eerst in verzuim zijn. Daarvoor stuurt de ontvanger hem een ingebrekestelling. Hierin maant hij de belastingschuldige om de schuld binnen een redelijke termijn te voldoen. Als de belastingschuldige daar niet aan voldoet, is hij in verzuim. In dat geval verzoekt de ontvanger de notaris om het registergoed waar het hypotheekrecht op is gevestigd, te verkopen.

Als de ontvanger op grond van zijn hypotheekrecht de onroerende zaak van een ondernemer executoriaal verkoopt, dan kan er sprake zijn van een belaste levering. De ontvanger moet dan aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de ontvanger vermelden 'omzetbelasting verlegd'; voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

44.7. Pandrecht

De belastingschuldige kan de ontvanger een pandrecht verlenen op alle goederen die voldoen aan de volgende vereisten:

- Het goed is geen registergoed.
- Het goed is voor overdracht vatbaar.

Een derde kan ook een pandrecht verlenen op zijn goederen voor de belastingschuld van een ander.

Meestal wordt pandrecht gevestigd op:

1. roerende zaken
2. vorderingen (op naam)
3. aandelen in een bv

Toelichting bij 1

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op roerende zaken wil verlenen, kan hij:

- een vuistpand vestigen
- een bezitloos pandrecht vestigen

De echtgenoot (of geregistreerde partner) van de pandgever moet toestemming geven voor de vestiging van het pandrecht, als het gaat om:

- zaken die behoren tot de woning die de echtgenoot (mede) gebruikt

- een inboedel die de echtgenoot (mede) gebruikt

Als de echtgenoot die toestemming niet heeft gegeven, kan hij/zij de overeenkomst waarbij het pandrecht wordt gevestigd vernietigen.

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het pandrecht uit.

Toelichting bij 2

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op vordering op naam wil verlenen, kan de ontvanger:

- een openbaar pandrecht vestigen
- een stil pandrecht vestigen

Toelichting bij 3

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op aandelen in een bv wil verlenen, dan kan dat alleen voor zover de statuten van de bv dit niet verbieden.

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het pandrecht uit.

44.7.1. Vuistpand vestigen

Als de roerende zaken in de macht van de ontvanger worden gebracht, is het vuistpand gevestigd. Verdere formaliteiten zijn niet voorgeschreven. De ontvanger zorgt voor bewaring van de zaken op een veilige plaats, bijvoorbeeld bij de Domeinen. Om misverstanden te voorkomen, maakt de ontvanger een akte op, waarin hij in ieder geval het volgende vermeldt:

- de gegevens van de ontvanger
- de gegevens van de pandgever
- de gegevens van de belastingschuldige
- de schuld waarvoor het pandrecht wordt gevestigd
- de roerende zaken waarop het pandrecht is gevestigd

44.7.2. Bezitloos pandrecht

De belastingschuldige en de ontvanger vestigen een bezitloos pandrecht door:

- een notariële akte
- een geregistreerde onderhandse akte

Voor een notariële akte wendt de ontvanger zich tot de notaris. Een onderhandse akte maakt de ontvanger zelf op. Hij geeft de pandgever een afschrift van de akte. De originele akte zendt hij naar de inspecteur Registratie en Successie. De inspecteur Registratie en Successie zendt de akte naar de ontvanger terug met vermelding van de datum van registratie.

44.7.3. Roerende zaken uitwinnen

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het pandrecht uit. De belastingschuldige moet dan wel eerst in verzuim zijn. Daarvoor stuurt de ontvanger de belastingschuldige een ingebrekestelling waarin hij hem aanmaant om de schuld binnen een redelijke termijn te voldoen. Als de belastingschuldige daar niet aan voldoet, is hij in verzuim.

Als geen vuistpand is gevestigd, vordert de ontvanger dat de pandgever de zaken aan hem afgeeft. Als de pandgever dit weigert, dan moet de ontvanger een executoriale titel krijgen.

Als het pandrecht is gevestigd bij notariële akte, dan verzoekt de ontvanger de notaris om een afschrift van de pandakte in executoriale vorm.

Als het pandrecht is gevestigd bij een onderhandse geregistreerde akte, dan verzoekt de ontvanger de voorzieningenrechter om de belastingdeurwaarder verlop te verlenen om de zaken onder zich te nemen.

De ontvanger laat de belastingdeurwaarder de akte betekenen met bevel om de zaken binnen 2 dagen af te geven, tenzij de belastingdeurwaarder het beslag legt op grond van een verlop dat uitvoerbaar bij voorraad is verklaard. Als de pandgever binnen die termijn de zaken niet afgeeft, neemt de belastingdeurwaarder de zaken onder zich.

Het proces-verbaal van een executoriaal beslag tot afgifte moet aan dezelfde formaliteiten voldoen als een proces-verbaal van executoriaal beslag op roerende zaken. De deurwaarder moet de zaken nauwkeurig omschrijven. Als de pandgever of een derde de belastingdeurwaarder geen toegang verleent tot de ruimte waar de verpande zaken zich bevinden, kan hij zich toegang verschaffen op dezelfde wijze als bij een beslag op roerende zaken.

Ten minste 3 dagen voor de verkoop van de verpande zaken deelt de ontvanger de belastingschuldige, de pandgever, de beperkt-gerechtigden op de zaken en de beslagleggers op de zaken:

- plaats, datum en tijdstip van de verkoop

De executoriale verkoop vindt plaats in het openbaar volgens plaatselijke gewoonten en op de gebruikelijke voorwaarden. De pandhouder mag zelf meebieden. De ontvanger laat de verkoop uitvoeren door de belastingdeurwaarder. Dit gebeurt op dezelfde wijze als een executoriale verkoop op grond van een beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder de verpande zaken van een ondernemer executoriaal verkoopt, dan moet hij aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de belastingdeurwaarder vermelden 'omzetbelasting verlegd'; voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

44.7.4. Vestigen openbaar pandrecht op vordering op naam

De belastingschuldige kan met de ontvanger overeenkomen dat een openbaar pandrecht wordt gevestigd op vorderingen op naam. De ontvanger

maakt het pandrecht dan bekend aan de personen op wie de belastingschuldige de vorderingen heeft. Dit pandrecht kan de ontvanger ook op toekomstige vorderingen vestigen.

Het vestigen van een openbaar pandrecht op vorderingen op naam gebeurt via een onderhandse akte. De ontvanger deelt dit schriftelijk mee aan de betrokken personen. De ontvanger deelt hen ook mee dat zij de vorderingen aan hem moeten betalen, en niet meer aan de belastingschuldige.

Het openbaar pandrecht op vorderingen op naam kan ook bij notariële akte worden gevestigd; dat heeft echter weinig praktisch nut.

44.7.5. Vestigen stil pandrecht op vorderingen op naam

De belastingschuldige kan met de ontvanger overeenkomen dat een stil pandrecht wordt gevestigd op vorderingen op naam. In dat geval maakt de ontvanger het pandrecht niet bekend aan de personen op wie de belastingschuldige de vorderingen heeft. Dit pandrecht kan hij ook op toekomstige vorderingen vestigen. De vorderingen moeten dan wel voortvloeien uit een al bestaande rechtsverhouding.

In de akte van stille verpanding is de voorwaarde opgenomen dat de pandgever aan de pandhouder de onherroepelijke volmacht verleent de vorderingen aan zichzelf te verpanden. Dit betekent dat de (toekomstige) pandhouder de vorderingen, die hij op derden heeft of nog verkrijgt uit een reeds bestaande rechtsverhouding, namens de pandgever aan zichzelf verpandt (RB Amsterdam 4 juli 2007 en Hof 's-Hertogenbosch 24 april 2007). Om te voorkomen dat vorderingen niet onder de verpanding vallen is in de akte opgenomen dat onder de akte alle vorderingen vallen die bestaan 'ten tijde van de registratie van de pandakte' (CVI 9 september 2008).

Het vestigen van een stil pandrecht op vorderingen op naam gebeurt via een geregistreerde onderhandse akte. De ontvanger geeft de pandgever een afschrift van de akte. De originele akte zendt hij naar de inspecteur Registratie en Successie. De inspecteur Registratie en Successie zendt de akte naar de ontvanger terug met vermelding van de datum van registratie.

Het stil pandrecht op vorderingen op naam kan ook bij notariële akte worden gevestigd; dat heeft echter weinig praktisch nut.

Als de ontvanger een stil pandrecht wil vestigen op vorderingen die voortvloeien uit een rechtsverhouding die nog niet bestond ten tijde van het eerdere pandrecht, dan zal de ontvanger alsnog een pandrecht moeten vestigen.

Als de belastingschuldige niet tijdig aan de ontvanger betaalt, dan zal de ontvanger het pandrecht meedelen aan de personen op wie de belastingschuldige een vordering heeft. De ontvanger deelt deze personen dan ook mee, dat zij de vorderingen aan hem moeten betalen, en niet meer aan de belastingschuldige.

44.7.6. Vestigen pandrecht op aandelen

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op aandelen in een bv wil verlenen, dan kan de ontvanger dit pandrecht slechts vestigen voor zover de statuten van de bv dit niet verbieden. Hoewel de ontvanger bij elke

vorm van zekerheid de 'hardheid' ervan moet onderzoeken, geldt dit vooral bij pandrecht op aandelen. In het algemeen kan gesteld worden dat een pandrecht op aandelen in een werkmaatschappij met meerdere aandeelhouders meer zekerheid biedt dan een pandrecht op aandelen in een holding met één aandeelhouder.

De belastingschuldige en de ontvanger vestigen een pandrecht op aandelen in een bv door een notariële akte. De ontvanger wendt zich daarom tot de notaris.

44.7.7. Uitwinnen pandrecht op aandelen

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dan wint de ontvanger het pandrecht uit. Voor de levering van aandelen in een bv is een notariële akte vereist. De ontvanger wendt zich voor de verkoop van de aandelen daarom tot de notaris.

In de statuten van de bv moet een 'blokkeringsregeling' zijn opgenomen. Dit houdt in dat een aandeelhouder die zijn aandelen wil verkopen of overdragen, deze eerst moet aanbieden aan zijn medeaandeelhouders, of goedkeuring moet vragen aan de algemene vergadering van aandeelhouders. Bij de verkoop van de aandelen op grond van het pandrecht moet de ontvanger deze blokkeringsregeling ook in acht nemen.

44.8. Geld als zekerheid

Een enkele keer wordt geld als zekerheid aangeboden. Dit gebeurt meestal als het om zekerheid van kleine bedragen gaat, bijvoorbeeld bij vergunningen voor een fiscaal vertegenwoordiger en vergunningen om BPM per tijdvak te mogen afdragen. De ontvanger houdt dit bedrag in depot.

De ontvanger vergoedt over het bedrag in depot alleen rente als de regelgeving dat voorschrijft. In de hierboven genoemde gevallen moet de ontvanger alleen rente vergoeden over het geld dat in zekerheid is gegeven in verband met een vergunning om BPM per tijdvak te mogen afdragen. Als rentepercentage hanteert de ontvanger de minimale biedrente die de Europese Centrale Bank hanteert voor basisherfinancieringstransacties.

44.9. Wijzigen en opheffen van zekerheid

Als zich wijzigingen voordoen in verband met de aangeboden zekerheid, dan deelt de ontvanger dit aan de betrokkene(n) mee.

Als de zekerheid is vervallen of opgeheven, dan doet de ontvanger hiervan mededeling aan de belastingschuldige en aan de derde die zekerheid heeft gesteld.

Een zekerheidsteller kan bij opheffing van de zekerheid terugzending van de zekerheidspapieren wensen. Terugzenden van zekerheidspapieren gebeurt in de praktijk vrijwel uitsluitend bij bankgaranties.

45. Kwijtschelding algemeen

Kwijtschelding is een onherroepelijke maatregel waardoor de schuldvordering van de Belastingdienst, in dit geval dus de belastingaanslag, met het bedrag van de kwijtschelding wordt verminderd. De ontvanger kan gehele of gedeeltelijke kwijtschelding verlenen als de belastingschuldige niet in staat is - anders dan met buitengewoon bezwaar - de belastingaanslag te betalen. In het algemeen is er sprake van buitengewoon bezwaar als het de belastingschuldige aan middelen ontbreekt om de belastingaanslag te betalen.

In een aantal gevallen verleent de ontvanger geen kwijtschelding, ondanks het feit dat de belastingschuldige geen vermogen heeft en ook geen betalingscapaciteit. In een dergelijk geval kan de ontvanger wel besluiten om de belastingschuldige niet verder te bemoeilijken.

Als de belastingschuldige voldoet aan alle voorwaarden voor kwijtschelding, dan moet de ontvanger die ook verlenen. Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding maakt de ontvanger onderscheid naar het soort belastingschuldige dat het verzoek indient en naar het middel waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd. De heffingsrente die in de belastingaanslag is begrepen, de revisierente en de bestuurlijke boeten worden bij de behandeling van het verzoek om kwijtschelding gelijkgesteld met de belastingen waarmee zij samenhangen.

Als een aansprakelijkgestelde een verzoek tot kwijtschelding indient, gelden er afwijkende regels.

Een verzoek tot kwijtschelding moet aan bepaalde voorwaarden voldoen. Tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger geen maatregelen voor dwanginvordering.

Onder bepaalde voorwaarden is ook kwijtschelding van betaalde belastingaanslagen (privé en zakelijk) mogelijk. Als een betaalde of verrekenende belastingaanslag wordt verminderd, dan is er ten aanzien van het teveel betaalde bedrag sprake van een onverschuldigde betaling.

Tegen de beslissing op het verzoek om kwijtschelding is beroep mogelijk. Als de ontvanger afwijzend op het verzoek om kwijtschelding heeft beslist, en het verschuldigde bedrag wordt niet binnen een bepaalde termijn voldaan, dan zet hij de invordering voort.

45.1. Soort belastingschuldige

Bij de vraag voor welke belastingaanslagen kwijtschelding kan worden verleend, is het onderscheid van belang in welke groep de belastingschuldige valt voor wie de aanvraag wordt ingediend. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen ondernemers, ex-ondernemers en particulieren (waaronder ook de zogenaamde Wikkers). Afhankelijk van de groep waarin men valt, is het kwijtscheldingsbeleid van rijksbelastingen in de privésfeer of in de zakelijke sfeer van toepassing.

Aan ondernemers wordt in het algemeen geen kwijtschelding verleend. De reden hiervoor is dat de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen niet zou hoeven nakomen daardoor in een gunstiger positie kan komen dan de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen wel nakomt. Het verlenen van kwijtschelding aan ondernemers vindt alleen plaats in het kader van een akkoord tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers.

Op een verzoek om kwijtschelding door een ex-ondernemer is hetzelfde kwijtscheldingsbeleid van toepassing als op een verzoek om kwijtschelding voor particulieren. Voor ex-ondernemers geldt dat de vereffening van het bedrijfsvermogen, het opmaken van een liquidatiebalans en een vermogensopstelling ook al behoren tot het beëindigd zijn van een bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening. Het voorgaande houdt in dat als (een deel van) het bedrijfsvermogen nog aanwezig is, er geen sprake is van een ex-ondernemer.

45.1.1. Kwijtschelding particulieren

Kwijtschelding in de privésfeer kan worden verleend voor:

- aanslagen in de inkomstenbelasting opgelegd aan natuurlijke personen die geen bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenen
- loonheffing verschuldigd door werknemers
- premies Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)
- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- door natuurlijke personen verschuldigd successierecht, schenkingsrecht, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer

Geen kwijtschelding in de privésfeer kan worden verleend voor:

- belastingaanslagen die hierboven niet zijn genoemd
- een terugvorderingsbeschikking Toeslagen (in de AWIR is geen kwijtscheldingsregeling opgenomen)

45.1.2. Kwijtschelding ondernemers

Kwijtschelding in het kader van een akkoord, het zogenoemde verzoek om 'sanering', kan worden verleend voor:

- inkomstenbelasting verschuldigd door natuurlijke personen die een bedrijf voeren of zelfstandig een beroep uitoefenen
- premies Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)
- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- vennootschapsbelasting
- loonheffing verschuldigd door werkgevers

- omzetbelasting, dividendbelasting en kansspelbelasting
- accijnzen, verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak
- door rechtspersonen verschuldigd successierecht, schenkingsrecht, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer verschuldigd door rechtspersonen
- de belastingen genoemd in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag

Voor belastingaanslagen die hier niet zijn genoemd, wordt geen kwijtschelding verleend.

45.2. Ontslag van betalingsverplichting

Naast de mogelijkheid om een belastingschuldige kwijtschelding te verlenen, bestaat ook de mogelijkheid om aan een aansprakelijkgestelde of aan erfgenamen ontslag van de betalingsverplichting te verlenen.

45.2.1. Ontslag van betalingsverplichting aansprakelijkgestelden

Aan een aansprakelijkgestelde kan geen kwijtschelding worden verleend voor het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld. Deze beperking is opgenomen omdat door het verlenen van kwijtschelding de belastingaanslag zelf ook teniet zou gaan. Daarmee zou ook degene aan wie de belastingaanslag is opgelegd van zijn verplichting tot voldoening van de belastingaanslag zijn bevrijd.

De aansprakelijkgestelde moet zelf om ontslag van betalingsverplichting verzoeken. Het verzoek tot ontslag wordt voor het overige wel op dezelfde wijze behandeld als een verzoek om kwijtschelding. Het ontslag van de betalingsverplichting geldt uitsluitend voor de aansprakelijkgestelde van wie het verzoek wordt ingewilligd.

45.2.2. Ontslag van betalingsverplichting erfgenamen

Erfgenamen worden niet formeel aansprakelijk gesteld voor de belastingschuld van de erflater. De erfgenamen treden namelijk van rechtswege in de rechten en de plichten van de erflater. Voor het beoordelen van een verzoek om kwijtschelding van belastingaanslagen ten name van overledenen, zijn de financiële omstandigheden van de erfgenamen in beginsel niet van belang. Van belang is alleen de vraag of de belastingaanslagen uit het actief van de nalatenschap (hadden) kunnen worden voldaan. In dat geval vraagt de ontvanger de gegevens van de nalatenschap op.

Anders is het, als het verzoek om kwijtschelding wordt gedaan door de overblijvende partner/erfgenaam. In dat geval moet de ontvanger de persoonlijke en financiële omstandigheden wel in aanmerking nemen. De ontvanger moet dit ook doen als bijvoorbeeld de kinderen als mede-erfgenaam voor een deel kunnen worden aangesproken. Als aan de voorwaarden voor kwijtschelding wordt voldaan, dan wordt aan de verzoekende erfgenaam bij beschikking ontslag van de

betalingsverplichting verleend. Het ontslag van de betalingsverplichting geldt uitsluitend voor het aandeel in de belastingschuld van de erfgenaam die het verzoek heeft ingediend. Een eventuele betalingsverplichting van een andere erfgenaam blijft bestaan.

45.3. Niet kwijtschelding middelen

Kwijtschelding kan niet worden verleend voor de volgende middelen:

- belastingaanslagen motorrijtuigenbelasting
- belastingaanslagen belasting van personenauto's en motorrijwielen
- belastingaanslagen belasting zware motorrijtuigen
- belastingaanslagen opgelegd wegens verschuldigde rente ingevolge:
 - de Ruilverkavelingswet 1954
 - de Herverkavelingswet Walcheren 1947
 - de Reconstructiewet Midden-Delfland
 - de Herinrichtingswet Oost-Groningen en Gronings-Drentse Veenkoloniën
 - de Landinrichtingswet en belastingaanslagen die zijn opgelegd wegens verschuldigde kosten op grond van de Reconstructiewet concentratiegebieden

45.4. Kwijtschelding betaalde aanslagen

Voor betaalde belastingaanslagen is op verzoek ook kwijtschelding mogelijk. Kwijtschelding wordt dan verleend 'bij wijze van teruggave'. Dit betekent dat het betaalde bedrag wordt teruggegeven aan de belastingschuldige.

Kwijtschelding van betaalde belastingaanslagen is - naast de gebruikelijke voorwaarden voor kwijtschelding - gebonden aan de volgende twee regels:

- Op het moment van de betaling moet de belastingschuldige in zodanige omstandigheden hebben verkeerdt, dat hij kwijtschelding zou hebben gekregen als hij daarom zou hebben verzocht.
- Het verzoek om kwijtschelding moet worden ingediend binnen 3 maanden nadat de (laatste) betaling op de belastingaanslag heeft plaatsgevonden. Hierbij is niet de afboekingsdatum van belang, maar de betaaldatum. De betaaldatum is de datum waarop bijschrijving op het rekeningnummer van de Belastingdienst heeft plaatsgevonden.

45.5. Vormvereisten verzoek om kwijtschelding

Kwijtschelding moet worden verzocht bij de ontvanger waaronder de belastingschuldige ressorteert. Het verzoek moet worden ingediend op het daarvoor bestemde formulier:

- Als het verzoek wordt ingediend door een belastingschuldige niet-ondernemer, moet gebruik worden gemaakt van het formulier voor particulieren.
- Als firmanten van een vennootschap onder firma om kwijtschelding vragen, moet naast het formulier voor ondernemers ook van het formulier voor particulieren gebruik worden gemaakt.
- Voor ondernemers wordt uiteraard gebruik gemaakt van het formulier voor ondernemers.

Een verzoek om kwijtschelding dat niet is ingediend op het daartoe bestemde formulier, wordt niet als een verzoek om kwijtschelding in behandeling genomen. Wel stuurt de ontvanger naar aanleiding van dit verzoek een verzoekformulier aan de belastingschuldige.

Als de ontvanger daarna het verzoekformulier onvolledig ingevuld terugontvangt, dan stelt hij de belastingschuldige in de gelegenheid om de ontbrekende gegevens alsnog binnen 2 weken te verstrekken. Onder 'niet volledig ingevuld' wordt ook verstaan het niet bijvoegen van alle gevraagde gegevens. Het opvragen van nadere gegevens geschiedt éénmalig.

Als de belastingschuldige het formulier of de nadere gegevens niet retour stuurt, dan stelt de ontvanger het verzoek buiten behandeling. Dit maakt de ontvanger bij beschikking bekend aan de belastingschuldige. Tegen deze beslissing is administratief beroep mogelijk bij de directeur.

45.6. Geen invorderingsmaatregelen

Tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger ten aanzien van de belastingschuldige geen dwanginvorderingsmaatregelen als bedoeld in hoofdstuk III, Invorderingswet 1990, noch worden deze voortgezet. De tenuitvoerlegging van een dwangbevel wordt opgeschort, inclusief de vordering met betrekking tot periodieke betalingen.

Als er aanwijzingen bestaan dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, dan kan de ontvanger ondanks het verzoek om kwijtschelding toch invorderingsmaatregelen treffen.

Soms is het treffen van onherroepelijke maatregelen alleen mogelijk na voorafgaande toestemming van het ministerie. Dit is het geval als een verzoek om kwijtschelding, of bemiddeling bij een ingediend verzoek om kwijtschelding, is gericht aan één van de volgende instanties:

- (het Kabinet van) H.M. de Koningin
- de Commissies voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer

- de Commissies voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer
- de Nationale Ombudsman
- het ministerie

45.7. Geen kwijtschelding

Behalve de hoofdregel dat geen kwijtschelding wordt verleend als de belastingschuldige over voldoende vermogen en/of betalingscapaciteit beschikt om de belastingaanslag geheel of gedeeltelijk te betalen, verleent de ontvanger ook geen kwijtschelding als het volgende het geval is:

- Als de gevraagde gegevens, die nodig zijn voor de beoordeling van het verzoek, niet, niet volledig, onjuist, of niet op het uitgereikte formulier zijn verstrekt.
- Als de belastingschuldige heeft nagelaten de vereiste aangifte in te dienen. De ontvanger deelt in dit geval de belastingschuldige het volgende mee. Een nieuw verzoek om kwijtschelding kan pas worden ingediend, nadat de inspecteur op grond van de alsnog verstrekte gegevens het juiste bedrag van de belastingaanslag heeft kunnen vaststellen. Het verzoek dat wordt ingediend nadat het juiste bedrag van de belastingaanslag is vastgesteld, behandelt de ontvanger als een eerste verzoek.
- Als er een bezwaarschrift of beroepschrift tegen de hoogte van de belastingaanslag in behandeling is. Een eventuele vermindering of vernietiging van de belastingaanslag moet aan kwijtschelding vooraf gaan. De ontvanger deelt de belastingschuldige mee dat een nieuw verzoek om kwijtschelding pas kan worden ingediend als er over het bezwaar- of beroepschrift is beslist.
- Als er voor de desbetreffende belastingaanslag zekerheid is gesteld.
- Als er sprake is van meer dan één belastingschuldige.
- Als een derde nog aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschuld.
- Als het aan de belastingschuldige kan worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden voldaan. Daarvan is onder andere sprake:
 - Als het aan opzet of grove schuld van de belastingschuldige is te wijten dat te weinig belasting is geheven.
 - Als een uitbetaald bedrag (bijvoorbeeld een belastingteruggaaf) niet is gebruikt om de schuld af te lossen waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd, tenzij het gaat om een voorlopige teruggaaf die niet voor beslag vatbaar is.
 - Als er vanaf de bekendmaking van de belastingaanslag tot aan het indienen van het verzoek om kwijtschelding, op enig moment

voldoende middelen aanwezig waren om de belastingaanslag te kunnen voldoen. Daarbij is inbegrepen de tijd dat uitstel van betaling is verleend in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de belastingaanslag.

- Als de belastingschuldige wist, of redelijkerwijs kon vermoeden, dat een belastingaanslag zou worden opgelegd.
- Als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag voor zover die het gevolg is van het feit dat een loonbelastingverklaring niet of onjuist is ingevuld, of als onterecht een verzoek om voetoverheveling is gedaan. Kwijtschelding is wel mogelijk als de belastingschuldige aantoont dat hem geen verwijt kan worden gemaakt.
- Als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag voor zover die het gevolg is van het feit dat de belastingschuldige onterecht een verzoek, dan wel een onjuist verzoek om een voorlopige teruggaaf heeft ingediend.

Kwijtschelding is wel mogelijk als belastingschuldige aantoont dat hem geen verwijt kan worden gemaakt.

- Als de belastingschuldige geen gebruik heeft gemaakt van het recht op aanvullende bijstand, waardoor de belastingaanslag (gedeeltelijk) zou kunnen worden betaald.
- Als er aan de belastingaanslag een negatieve voorlopige aanslag is voorafgegaan, tenzij de belastingschuldige niet kan worden verweten dat er een correctie heeft plaatsgevonden. Er wordt vermoed dat de belastingschuldige verwijtbaar heeft gehandeld als de negatieve voorlopige aanslag is gebaseerd op de gegevens die op het aangiftebiljet zijn verstrekt. Daarbij is de belastingschuldige erop gewezen dat de belastingaanslag definitief wordt vastgesteld nadat de aangifte is gecontroleerd. Dat kan er immers toe leiden dat nog een bedrag moet worden betaald. In een dergelijk geval verleent de ontvanger geen kwijtschelding voor het bedrag dat overeenkomt met het bedrag van de negatieve voorlopige aanslag, vermeerderd met de daarin begrepen heffingsrente. Voor het bedrag van de belastingaanslag dat resteert, beslist de ontvanger gewoon op het kwijtscheldingsverzoek met inachtneming van het geldende beleid.
- Als de belastingschuldige in surseance van betaling of in staat van faillissement verkeert - tenzij een akkoord is gesloten als bedoeld in artikel 138 en 252 van de Faillissementswet.
- Als op de belastingschuldige de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard. De ontvanger kan in dit verband wel kwijtschelding verlenen als er sprake is van:
 - een akkoord als bedoeld in artikel 329 van de Faillissementswet.
 - een belastingaanslag die materieel verschuldigd is geworden op een tijdstip of over een tijdvak dat is gelegen ná de uitspraak waarbij de schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard. Dit

geldt niet voor belastingaanslagen als bedoeld in artikel 8, lid 2 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, of voor belastingaanslagen die kunnen worden aangemerkt als boedelschuld.

- Als de belastingschuldige een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent en er ook na de totstandkoming van een akkoord met al zijn schuldeisers, geen reële uitzichten bestaan op de voortzetting van het bedrijf of beroep.
- Als het verzoek is ingediend voor een voorlopige aanslag en:
 - die aanslag nog niet is gevolgd door een definitieve aanslag, voor zover het een verzoek om kwijtschelding in de privésfeer betreft
 - het een belastingaanslag betreft die betrekking heeft op inkomsten uit onderneming
- Als door de ontvanger nadere voorwaarden zijn gesteld waaraan nog niet is voldaan. Zodra aan de gestelde voorwaarden is voldaan, kan alsnog kwijtschelding worden verleend.
- Als het is aannemelijk is dat de belastingaanslag kan worden voldaan om één of meer van de volgende redenen:
 - Binnen 2 jaren na het verzoek is als gevolg van sterk wisselende inkomens een hoger inkomen te verwachten.
 - Binnen 1 jaar na indiening van het verzoek is een verbetering te verwachten in de financiële omstandigheden.
 - Binnen 1 jaar na het verzoek kan een uit te betalen bedrag worden verwacht.

45.7.1. Verzoek om kwijtschelding voorlopige aanslag

Als een verzoek om kwijtschelding betrekking heeft op een voorlopige aanslag die nog niet is gevolgd door een definitieve aanslag, dan verleent de ontvanger geen kwijtschelding. In dat geval wordt de belastingschuldige op het moment van indiening van het verzoek niet verder bemoeilijkt voor het bedrag van de aanslag waarvoor geen betalingscapaciteit aanwezig is.

Voorwaarde hierbij is dat de belastingsschuldige niet over vermogensbestanddelen beschikt die een kwijtschelding in de weg staan. De mogelijkheid van verrekening met een eventuele negatieve definitieve aanslag moet als voorwaarde in de beschikking worden opgenomen. Na voldoening van het te betalen bedrag wordt het restant oninbaar geleden. De ontvanger wijst de belanghebbende er ook op dat hij eventueel alsnog een verzoek om kwijtschelding kan indienen als de definitieve aanslag is opgelegd.

Een verzoek om kwijtschelding kan betrekking hebben op een voorlopige aanslag die is gebaseerd op een inkomen dat - naar de mening van de belastingschuldige - aanmerkelijk hoger is ingeschat dan het vermoedelijk belastbaar inkomen over het desbetreffende jaar. In dat geval stelt de

ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid om het verzoekschrift aan te vullen met:

- een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag
- de verklaring dat het verzoekschrift uitsluitend is bedoeld als een bezwaarschrift

In deze gevallen wordt het verzoek om kwijtschelding afgewezen, maar wordt wel uitstel van betaling verleend.

45.7.2. Verwijtbaar onjuiste aangifte

Er wordt in principe geen kwijtschelding verleend als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die het gevolg is van:

- het niet of onjuist invullen van de loonbelastingverklaring
- het onterecht dan wel onjuist doen van een verzoek om een voorlopige teruggaaf
- een eerdere negatieve voorlopige aanslag die is gebaseerd op de ingediende aangifte

Als deze feiten echter de belastingschuldige niet verweten kunnen worden, en er ook geen andere redenen zijn die aan kwijtschelding in de weg staan, dan kan de ontvanger de belastingschuldige toch kwijtschelding verlenen. Om de belastingschuldige in de gelegenheid te stellen om aan te voeren dat hem geen verwijt gemaakt kan worden, stelt de ontvanger hem schriftelijk op de hoogte van zijn bevinding. De belastingschuldige heeft vervolgens 2 weken om hierop te reageren. Daarna werkt de ontvanger het verzoek af.

45.8. Beslissen op verzoek om kwijtschelding

De ontvanger neemt de beslissing op het ingediende verzoek om kwijtschelding op basis van het kwijtscheldingsbeleid dat is beschreven in artikel 7-28a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

De ontvanger baseert zich daarbij op:

- de gegevens die in het verzoekformulier zijn verstrekt
- de (eventuele) aanvullende gegevens waarom de ontvanger heeft gevraagd
- de gegevens die de ontvanger uit andere hoofde bekend zijn (denk hierbij aan het klantdossier en eventueel over eerdere jaren ingediende verzoeken om kwijtschelding)

De ontvanger kan het verzoek toewijzen, afwijzen of kwijtschelding onder voorwaarden verlenen. De ontvanger beslist binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek bij een voor administratief beroep vatbare beschikking. Als deze termijn niet haalbaar is, dan verstuurt hij een kennisgeving naar de belastingschuldige. Hij vermeldt daarin een redelijke termijn waarbinnen hij op het verzoek zal beslissen. De ontvanger is niet verplicht om de

belastingsschuldige zijn zienswijze naar voren te laten brengen, voordat hij het verzoek om kwijtschelding geheel of gedeeltelijk afwijst.

Als het verzoek om kwijtschelding vlak voor het begin van een executoriale verkoop wordt ingediend, dan kan de ontvanger besluiten om de beslissing mondeling bekend te maken. Dit doet hij om de belangen van de Staat niet te schaden. Deze beslissing moet zo spoedig mogelijk bij beschikking worden bevestigd.

45.8.1. Verzoek om kwijtschelding af- of toewijzen

De beschikking op het verzoek om kwijtschelding heeft de vorm van een gedagtekende kennisgeving. Er zijn drie mogelijkheden:

- De ontvanger wijst het verzoek om kwijtschelding toe.
Hij geeft dan in de beschikking aan welk deel van de schuld zal worden kwijtgescholden.
- De ontvanger wijst het verzoek om kwijtschelding af.
De ontvanger geeft gemotiveerd aan waarom hij tot afwijzing heeft besloten. De ontvanger moet daarbij alle afwijzingsgronden vermelden. Hij kan dus niet volstaan met het noemen van alleen de voornaamste afwijzingsgrond.
Na afwijzing kan de ontvanger de invordering pas 10 dagen na dagtekening van de beschikking, aanvangen, of voortzetten.
- De ontvanger geeft aan dat kwijtschelding zal worden verleend nadat aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Hij vermeldt deze voorwaarden in de kennisgeving. Er zijn drie soorten voorwaarden mogelijk:
 - Kwijtschelding onder voorwaarde van voldoening van een deel van de schuld.
Als in de voorwaarden is opgenomen dat een deel van de schuld moet worden betaald, dan nodigt de ontvanger de belastingsschuldige via de beschikking uit, om binnen 10 dagen met hem te overleggen binnen welke termijn het te betalen deel van de schuld moet worden voldaan. Hierbij geldt het uitstelbeleid zoals dat is verwoord in artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008.
 - Kwijtschelding onder voorwaarde van verrekening.
Als in de voorwaarden is opgenomen dat verrekening van uit te betalen belastingteruggaven zal plaatsvinden, dan geeft de ontvanger ook aan wat de termijn daarvan is. Deze termijn bedraagt maximaal 3 jaar, te rekenen vanaf de dagtekening van de kennisgeving, of - als dit minder is - de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de belastingaanslag intreedt. De ontvanger moet maatregelen treffen om te voorkomen dat verjaarde belastingaanslagen onterecht worden verrekend.
 - Kwijtschelding onder voorwaarden van voldoening van een deel van de schuld en de verrekening van uit te betalen bedragen.
Als in de voorwaarden is opgenomen dat een deel van de schuld moet worden voldaan en dat verrekening van uit te betalen bedragen zal plaatsvinden, dan geldt ook het onder 1 en 2 gestelde. Hierbij mogen de uit te betalen bedragen die worden afgeboekt op

de kwijt te schelden belastingaanslag, het bedrag dat moet worden betaald niet beïnvloeden.

In de beschikking moet de ontvanger de belastingschuldige erop wijzen dat hij hiertegen in beroep kan gaan. De ontvanger vermeldt dan ook dat hij binnen 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving waarmee de beschikking is bekendgemaakt, een gemotiveerd beroepschrift kan richten tot de directeur. De ontvanger vermeldt ook dat het beroepschrift moet worden ingediend bij het regiokantoor.

45.9. Vermindering aanslag na kwijtschelding

Een schuldvordering - in dit geval de belastingaanslag - kan tenietgaan door betaling of verrekening, maar ook door kwijtschelding. Als een betaalde of verrekenende belastingaanslag wordt verminderd, dan wordt het standpunt ingenomen dat ten aanzien van het teveel betaalde bedrag sprake is van een onverschuldigde betaling. De vermindering leidt in dat geval tot terugbetaling aan de rechthebbende.

Als een belastingaanslag die geheel of gedeeltelijk is kwijtgescholden nadien wordt verminderd, dan is er geen sprake van een onverschuldigde betaling. De vermindering leidt in dat geval dus niet tot een uitbetaling van het kwijtgescholden bedrag.

Er is ook geen sprake van een onverschuldigde betaling voor teruggaven die voortvloeien uit een ingediend verzoek tot middeling. In dit geval vindt alleen uitbetaling plaats van het bedrag van de middeling voor zover dat het kwijtgescholden bedrag overschrijdt.

45.10. Voortzetten invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding

Als de ontvanger bij beschikking afwijzend heeft beslist op een ingediend verzoek om kwijtschelding, dan geldt voor de belastingaanslag de volgende betalingstermijn. Het verschuldigde bedrag moet worden voldaan binnen 10 dagen na dagtekening van de afwijzende beschikking, of binnen de op het aanslagbiljet gestelde termijn. Na deze termijn kan de invordering worden aangevangen of voortgezet. Deze termijn geldt niet als er sprake is van een situatie waarbij versneld ingevorderd kan worden.

Het indienen van een verzoek om kwijtschelding leidt niet tot stuiting van de verjaring.

46. Kwijtschelding particulieren

Het kwijtscheldingsbeleid maakt onderscheid naar de soort belastingschuldige die het verzoek om kwijtschelding indient. Een particulier zoals hier bedoeld, is een natuurlijk persoon die geen bedrijf heeft of niet zelfstandig een beroep uitoefent.

Het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren is niet alleen van toepassing op rijksbelastingen in de privésfeer, maar ook op rijksbelastingen verschuldigd door ex-ondernemers. Dit geldt ook voor de belastingschuldige die een uitkering geniet op basis van de Wet werk en inkomen kunstenaars, de zogenoemde Wikker. De Wikker wordt voor het kwijtscheldingsbeleid gelijkgesteld aan een particulier.

Voor sommige belastingaanslagen verleent de ontvanger nooit kwijtschelding.

In het algemeen komt een particuliere belastingschuldige die niet beschikt over vermogen of betalingscapaciteit voor gehele of gedeeltelijke kwijtschelding in aanmerking.

Voor de bepaling van het vermogen laat de ontvanger bepaalde vermogensbestanddelen geheel of gedeeltelijk buiten beschouwing. De betalingscapaciteit wordt bepaald aan de hand van het netto besteedbaar inkomen.

Het netto besteedbaar inkomen is het inkomen verminderd met bepaalde aftrekbare uitgaven. Voordat de betalingscapaciteit kan worden vastgesteld, wordt eerst nog het normbedrag voor kosten levensonderhoud in mindering gebracht.

Als de belastingschuldige niet voor kwijtschelding in aanmerking komt, maar voortzetting van de invordering is niet gewenst, wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. De ontvanger geeft dan in de beschikking aan dat voor de belastingschuld waarvoor kwijtschelding werd verzocht, geen verdere invorderingsmaatregelen worden getroffen.

46.1. Voor welke middelen

Kwijtschelding in de privésfeer kan worden verleend voor:

- aanslagen in de inkomstenbelasting opgelegd aan natuurlijke personen die geen bedrijf of niet zelfstandig een beroep uitoefenen
- loonheffing verschuldigd door werknemers
- premies Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)
- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- door natuurlijke personen verschuldigd successierecht, schenkingsrecht, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer

Voor belastingaanslagen van particulieren die hierboven niet zijn genoemd, verleent de ontvanger geen kwijtschelding.

Voor ex-ondernemers geldt dat - onder voorwaarden - ook kwijtschelding kan worden verleend voor rijksbelastingen in de zakelijke sfeer.

Voor een terugvorderingsbeschikking toeslagen kan geen kwijtschelding worden verleend; in de Awir is geen kwijtscheldingsregeling opgenomen.

46.2. Gehele of gedeeltelijke kwijtschelding

Kwijtschelding wordt verleend in de volgende situaties:

- op verzoek, voor het gehele openstaande bedrag op de belastingaanslag, als de belastingschuldige niet beschikt over voldoende vermogen en/of betalingscapaciteit
- op verzoek, voor het openstaande bedrag op de belastingaanslag dat overblijft nadat:
 - het aanwezige vermogen is gebruikt ter voldoening van de openstaande belastingaanslagen en
 - tenminste 80% van de aanwezige betalingscapaciteit is gebruikt voor de voldoening van de belastingaanslag

46.3. Kwijtschelding particulier vermogen

Het kwijtscheldingsbeleid verstaat onder vermogen de waarde in het economische verkeer van de bezittingen van de belastingschuldige en zijn echtgenoot/partner met wie hij een gezamenlijke huishouding voert, verminderd met de schulden van de belastingschuldige en zijn echtgenoot/partner die hoger bevoorrecht zijn dan de rijksbelastingen.

Bij de bepaling van het vermogen wordt als echtgenoot/partner ook aangemerkt de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij die ander een ouder of kind is. Ook als de belastingschuldige onder huwelijkse voorwaarden is gehuwd of - bij ongehuwd samenlevenden - als sprake is van een samenlevingscontract, is het voorgaande van toepassing, ondanks het feit dat de echtgenoot/partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de voldoening van de belastingschuld.

Een aantal vermogensbestanddelen wordt bij de bepaling van het vermogen voor kwijtschelding niet of niet geheel in aanmerking genomen. Het vermogen en de betalingscapaciteit van degene met wie de belastingschuldige een gezamenlijke huishouding voert, laat de ontvanger buiten beschouwing voor zover het verzoek om kwijtschelding - dat door de belastingschuldige is gedaan - gaat over belastingschulden die zijn ontstaan voor de aanvang van de gezamenlijke huishouding.

In enkele gevallen gelden bijzondere regels:

- bij een auto

- bij het vermogen van senioren

Het vermogen van kinderen wordt in het algemeen buiten beschouwing gelaten.

46.3.1. Kwijtschelding bij een gezamenlijke huishouding

Het begrip gezamenlijke huishouding is ontleend aan de Bijstandswet. Van een gezamenlijke huishouding is sprake als twee personen hun hoofdverblijf in dezelfde woning hebben en zij blijken geven zorg te dragen voor elkaar door middel van het leveren van een bijdrage in de kosten van huishouding dan wel anderszins.

Een gezamenlijke huishouding wordt in ieder geval aanwezig geacht als de belanghebbenden hun hoofdverblijf hebben in dezelfde woning en:

- zij met elkaar gehuwd zijn geweest of eerder voor de verlening van bijstand als gehuwden zijn aangemerkt
- uit hun relatie een kind is geboren of erkenning heeft plaatsgevonden van een kind van de één door de ander
- zij zich wederzijds verplicht hebben tot een bijdrage aan de huishouding krachtens een geldend samenlevingscontract
- zij op grond van een registratie worden aangemerkt als een gezamenlijke huishouding die naar aard en strekking overeenkomt met de gezamenlijke huishouding zoals hiervoor bedoeld

Het begrip gezamenlijke huishouding leidt er ook toe dat het vermogen van bijvoorbeeld een inwonende broer of zus bij de beoordeling van het verzoek om kwijtschelding wel in aanmerking wordt genomen.

46.3.2. Kwijtschelding bij vermogen kinderen

Het vermogen van kinderen wordt bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding in het algemeen buiten beschouwing gelaten. Als bij de belastingschuldige een of meerdere kinderen thuis wonen die over een eigen vermogen beschikken, dan wordt dat vermogen bij de beoordeling van het door de ouder ingediende verzoek om kwijtschelding niet in aanmerking genomen, tenzij die ouder (een deel van) zijn vermogen heeft toebedeeld aan zijn kind of kinderen om daar een fiscaal voordeel uit te halen.

46.4. Bepalen vermogen

Bij de behandeling van het verzoek om kwijtschelding beoordeelt de ontvanger in hoeverre bepaalde vermogensbestanddelen van invloed zijn op de te nemen beslissing.

Sommige vermogensbestanddelen worden bij de behandeling van het verzoek om kwijtschelding geheel of gedeeltelijk buiten beschouwing gelaten.

Voor ouderen gelden bijzondere regels.

46.4.1. Inboedel

In het kwijtscheldingsbeleid neemt de ontvanger de waarde van de inboedel niet als vermogensbestanddeel in aanmerking voor zover deze bij gedwongen verkoop niet meer dan € 2.269 bedraagt.

Als de waarde van de inboedel bij gedwongen verkoop meer bedraagt, wordt de volle waarde als vermogen in aanmerking genomen.

46.4.2. Auto

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger de personenauto als vermogen in aanmerking als de auto op het moment waarop het verzoek wordt ingediend een waarde heeft van € 2.269 of meer. Als de waarde van de auto meer bedraagt, dan wordt de volle waarde als vermogen in aanmerking genomen.

Als op de auto ten behoeve van een financier een pandrecht is gevestigd, moet ter vaststelling van de actuele (over)waarde de financieringsschuld in mindering worden gebracht.

Als 'waarde' wordt de prijs in aanmerking genomen die de autohandel bereid is te betalen bij inkoop van de auto zonder gelijktijdige verkoop van een andere auto. Als de belastingschuldige aantoont dat de auto absoluut onmisbaar is voor de uitoefening van zijn beroep of wegens invaliditeit of ziekte van hem of zijn gezinsleden, dan wordt deze niet als vermogensbestanddeel aangemerkt.

46.4.3. Auto onmisbaar

Bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger de auto niet als vermogensbestanddeel in aanmerking als de belastingschuldige aannemelijk kan maken dat de auto:

- absoluut onmisbaar is voor de uitoefening van zijn beroep
- absoluut onmisbaar is in verband met invaliditeit of ziekte van de belastingschuldige of zijn echtgenoot/partner of zijn kinderen
In verband met invaliditeit of ziekte van de hiervoor genoemde gezinsleden van de belastingschuldige geldt deze uitzondering alleen voor zover deze gezinsleden geen eigen inkomen/vermogen hebben waaruit de auto in principe betaald zou kunnen worden.

De belastingschuldige moet de onmisbaarheid zo nodig - na een verzoek van de ontvanger - aannemelijk kunnen maken. Het is dus niet noodzakelijk dat de belastingschuldige al bij de indiening van het verzoek om kwijtschelding die onmisbaarheid aannemelijk maakt.

Bij onmisbaarheid voor de uitoefening van het beroep geldt dat de auto waarover de belastingschuldige beschikt, moet passen binnen de uitoefening van zijn beroep of functie.

De onmisbaarheid van de auto in verband met invaliditeit of ziekte kan aannemelijk worden gemaakt:

- met een verklaring van een vertrouwensarts (niet zijnde de huisarts of behandelend specialist)
- door het feit dat de auto niet met eigen middelen is voldaan, maar is betaald door de Gemeentelijke Sociale Dienst of het Uitvoeringsinstituut

46.4.4. Bank- of girosaldo

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding merkt de ontvanger een vrij opneembaar tegoed op een bank- of girorekening als een vermogensbestanddeel aan, voor zover dit tegoed meer bedraagt dan:

- het normbedrag voor kosten van levensonderhoud dat geldt voor de belastingschuldige en
- de kale huur of de hypotheekrente en erfpachtcanon die op de belastingschuldige drukt (tot maximaal het bedrag als bedoeld in artikel 13, lid 1, onderdeel a van de Wet op de huurtoeslag, voor zover dit meer is dan het bedrag genoemd in artikel 17, lid 2 van die wet) en
- de premies voor een ziektekostenverzekering en zorgverzekering en de nominale premies op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, voor zover die premies niet door de werkgever worden ingehouden

Als de huur, de hypotheekrente, de erfpachtcanon, de premies ziektekostenverzekering en zorgverzekering, of de nominale premies ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten moeten worden voldaan over een termijn die langer is dan 1 maand, dan wordt dat termijnbedrag in aanmerking genomen. Voorwaarde is dat - gelet op de vervaldatum van de termijnbetaling - op het moment dat het verzoek om kwijtschelding wordt gedaan, het termijnbedrag redelijkerwijs kan worden aangemerkt als reservering voor die termijnbetaling.

Een bedrag op een bank- of girorekening dat is verkregen in de vorm van een lening vanwege de WSF en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten, wordt niet als een vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

Een spaartegoed dat vermoedelijk is verkregen in de vorm van een lening in de zin van de WSF of de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten, wordt evenmin als een vermogensbestanddeel in aanmerking genomen, voor zover het gespaarde bedrag die component lening in de studietoelage niet overschrijdt.

Een bedrag op een bank- of girorekening dat is verkregen vanwege een regeling voor een persoonsgebonden budget wordt niet als een vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

Incidentele ontvangsten op bank- of girorekening worden voor de bepaling van een aanwezig vermogensbestanddeel ook in aanmerking genomen, tenzij bij de berekening van de betalingscapaciteit met dat bedrag rekening is gehouden. Dit laatste zal zich met name voordoen bij de vakantiegelduitkering.

Een beschikbare kredietruimte merkt de ontvanger in het kader van de kwijtscheldingsregeling niet aan als een vermogensbestanddeel. Spaarsaldi en spaarloonsaldi worden als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen, tenzij zij hierboven zijn uitgezonderd. Voor rechten op kapitaalsuitkeringen zoals een uitvaartvoorziening geldt een afwijkende regeling. Een spaarsaldo uit een levensloopregeling wordt niet als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

46.4.5. Eigen woning

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding merkt de ontvanger de waarde van onroerende zaken die de belastingschuldige in zijn bezit heeft aan als een vermogensbestanddeel.

In het algemeen betreft het een woning die de belastingschuldige zelf bewoont. Voor de waardebepaling van de onroerende zaak wordt als uitgangspunt genomen de waarde van de onroerende zaak 'bij verkoop vrij te aanvaarden'. Het saldo van de waarde bij verkoop vrij te aanvaarden verminderd met de hypotheek die op de onroerende zaak rust, is de zogenaamde overwaarde. De overwaarde wordt als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

Het feit dat een vermogen vastgelegd in een onroerende zaak moeilijk liquide is te maken - in dat geval zal immers moeten worden overgegaan tot de (gedwongen) verkoop van de onroerende zaak - is geen aanleiding om over dit vermogensbestanddeel een ander standpunt in te nemen dan over de overige vermogensbestanddelen.

Een ander standpunt zou ook niet juist zijn omdat het de belastingschuldige zelf is geweest, die heeft gekozen voor de wijze waarop hij zijn vermogen vastlegt. Het is immers niet gewenst dat de belastingschuldige die zijn vermogen vastlegt in een onroerende zaak, bevoordeeld wordt ten opzichte van een belastingschuldige die het vermogen heeft vastgelegd op een wijze waardoor het wél op eenvoudige manier liquide kan worden gemaakt.

Als een verzoek om kwijtschelding is afgewezen voor een oudere belastingschuldige met een eigen woning, kan de ontvanger deze - onder voorwaarden - tegemoetkomen door het verlenen van uitstel van betaling.

46.4.6. Eigen woning ouderen

Als de aanwezigheid van vermogen vastgelegd in onroerende zaken, leidt tot de afwijzing van een verzoek om kwijtschelding en de belastingaanslag wordt vervolgens niet betaald, dan kan de voortzetting van de invordering bij oudere belastingschuldigen die hun laatste levensjaren in hun eigen woning willen slijten, leiden tot een onverdedigbare hardheid. Een gedwongen verhuizing in verband met de verkoop van de woning zal voor deze groep belastingschuldigen namelijk een onevenredig grotere belasting zijn dan voor andere belastingschuldigen.

In die gevallen kan de ontvanger - in overleg met de belastingschuldige - afzien van directe invordering en in plaats daarvan uitstel van betaling verlenen, gedekt door een hypotheek op de eigen woning of door het leggen van beslag op de woning. De hypotheek moet opeisbaar zijn na het overlijden van de langstlevende of bij een eerder vrijkomen van de woning. De ontvanger verleent zo'n uitstel slechts in uitzonderlijke gevallen, omdat

de Belastingdienst zich immers niet als kredietverlenende instelling hoort op te stellen.

46.4.7. Vermogen ouderen

Het kwijtscheldingsbeleid kent een overgangsregeling voor personen die op 31 december 1999 65 jaar of ouder zijn. Deze personen kunnen over een vrijgesteld bedrag aan financiële middelen beschikken van € 2.269 per persoon. Bij het bepalen van deze vrijstelling houdt de ontvanger geen rekening met:

- de waarde van de inboedel als deze bij gedwongen verkoop niet meer dan € 2.269 bedraagt
- de waarde van een auto als ook hiervan de waarde bij een gedwongen verkoop niet meer dan € 2.269 bedraagt

Ook het vrij te laten bedrag op bank- of girorekening voor de volgende bestemmingen wordt niet in het vrijgestelde vermogen van € 2.269 begrepen:

- de kale huur dan wel hypotheekrente en erfpachtcanon (tot maximaal het bedrag als bedoeld in artikel 13, lid 1, onderdeel a van de Wet op de huurtoeslag, voor zover dit meer is dan het bedrag genoemd in artikel 17, lid 2 van die wet)
- het normbedrag voor kosten van levensonderhoud
en
- de premies voor ziektekosten

46.4.8. Uitvaartvoorzieningen

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding merkt de ontvanger rechten op kapitaalsuitkeringen die uitsluitend bestaan uit een kapitaalsuitkering bij overlijden van belastingschuldige en zijn echtgenoot, niet aan als een vermogensbestanddeel.

Dit geldt alleen als de uitkering bestemd is voor de verzorging van de uitvaart van de belastingschuldige of zijn echtgenoot. Ook polissen die recht geven op prestaties uit levensverzekering voor de verzorging van een uitvaart (zogenoemde natura-polissen) worden niet als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

46.4.9. Beroepsvermogen Wikker

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding van een kunstenaar merkt de ontvanger het vermogen dat noodzakelijk is voor de uitoefening van het beroep als kunstenaar niet aan als vermogensbestanddeel, voor zover de belastingschuldige een uitkering heeft op basis van de Wet inkomensvoorziening kunstenaars.

46.5. Betalingscapaciteit

Als de ontvanger bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding heeft vastgesteld dat er geen of onvoldoende vermogensbestanddelen aanwezig zijn om de openstaande belastingschuld te voldoen, beoordeelt hij in hoeverre de aanwezige betalingscapaciteit voldoende is om de belastingschuld te voldoen.

De betalingscapaciteit wordt gevormd door het positieve verschil tussen:

- het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige in een periode van 12 maanden gerekend vanaf de datum waarop het verzoek om kwijtschelding is ingediend en
- de kosten van bestaan die gemiddeld in die periode zijn te verwachten

In een formule:

Betalingscapaciteit = netto besteedbaar inkomen minus normbedrag voor kosten van levensonderhoud.

Bij de beoordeling van de vraag tot welk bedrag kwijtschelding moet worden verleend, wordt niet de volledige betalingscapaciteit in aanmerking genomen, maar wordt rekening gehouden met de zogenoemde uitvoeringstolerantie.

46.5.1. Uitvoeringstolerantie

Bij de beoordeling van de vraag tot welk bedrag kwijtschelding moet worden verleend, wordt niet de volledige betalingscapaciteit in aanmerking genomen, maar wordt rekening gehouden met de zogenoemde uitvoeringstolerantie.

Het bedrag dat overblijft nadat het netto besteedbaar inkomen is verminderd met het normbedrag voor levensonderhoud is de betalingscapaciteit. Bij de beoordeling van de vraag tot welk bedrag kwijtschelding moet worden verleend, wordt niet de volledige betalingscapaciteit in aanmerking genomen.

Om de belastingschuldige de gelegenheid te bieden om plotseling optredende kosten te kunnen betalen (bijvoorbeeld de aanschaf of vervanging van duurzame gebruiksgoederen), wordt voor de bepaling van het kwijt te schelden bedrag volstaan met het opeisen van 80% van de aanwezige betalingscapaciteit. Van de aanwezig betalingscapaciteit wordt dus 20% vrijgelaten voor persoonlijke uitgaven van de belastingschuldige - dit wordt de zogenoemde uitvoeringstolerantie genoemd.

Als de betalingscapaciteit nihil of negatief is, wordt volledige kwijtschelding verleend, tenzij zich een omstandigheid voordoet waarbij nooit kwijtschelding wordt verleend.

46.5.2. Betalingscapaciteit berekenen

Bij de berekening van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding gaat de ontvanger uit van het netto-inkomen van belastingschuldige en degene met wie hij een gemeenschappelijke huishouding voert.

Het netto-inkomen is het bruto-inkomen verminderd met de wettelijke inhoudingen, pensioenpremies en premies ziektekostenverzekeringen. Voor de berekening van de betalingscapaciteit wordt rekening gehouden met het netto te ontvangen bedrag inclusief het bedrag dat wordt gereserveerd in het kader van de zogenoemde spaarloonregeling, na de wettelijke inhoudingen.

De vaststelling van de betalingscapaciteit vindt als volgt plaats:

Berekening betalingscapaciteit bij voor verzoek om kwijtschelding voor particulieren

- Nettoloon, pensioen of uitkering inclusief vakantiegeld, tegemoetkoming premie ziektekostenverzekering, overwerkvergoeding, onregelmatigheids toeslag	0,00
- ontvangen alimentatie (ook voor de kinderen)	0,00
- bijverdiensten uit (niet in dienstbetrekking) verrichte werkzaamheden (zoals freelance-inkomsten, onderverhuur, kostganger(s) enzovoorts)	0,00
- ontvangen rente, dividend	0,00
- voorlopige teruggaaf (geen kinderkorting of aanvullende kinderkorting)	0,00
- overige inkomsten (geen kinderbijslag)	0,00
	+
BRUTO-BESTEEDBAAR INKOMEN	0,00
- Huur (inclusief subsidiabele servicekosten) of hypotheekrente voor de woning af: vast bedrag woonlasten af: ontvangen huurtoeslag af: eventueel ontvangen woonkostentoeslag	0,00
- Het verschil brengt de ontvanger in mindering tot het maximumbedrag voor woonlasten dat voor de berekening van kwijtschelding mag worden gerekend	0,00
- Premies ziektekostenverzekering, de premie voor een zorgverzekering en de nominale premies op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten die voor eigen rekening komen	0,00
- Alimentatie die de belastingschuldige moet betalen voor de ex-partner en eventuele kinderen	0,00
- Onderhoudsbijdrage: het bedrag dat de belastingschuldige aan de gemeente of gemeentelijke sociale dienst moet betalen als zijn ex-partner een bijstandsuitkering ontvangt	0,00
- Betalingen op belastingschulden (alleen als daarvoor in principe kwijtschelding verleend kan worden) en/of betalingen op leningen die de belastingschuldige heeft afgesloten om de belastingschuld te kunnen aflossen	0,00
	-
NETTO BESTEEDBAAR INKOMEN	0,00
- Het normbedrag voor kosten levensonderhoud	0,00
	-
BETALINGSCAPACITEIT	0,00

46.6. Netto besteedbaar inkomen

In het kwijtscheldingsbeleid geldt als netto besteedbaar inkomen de totaal in aanmerking te nemen inkomsten, verminderd met de totaal in aanmerking te nemen uitgaven van zowel de belastingschuldige als ook zijn echtgenoot of partner.

De totaal in aanmerking te nemen inkomsten worden gevormd door de volgende bedragen:

- de inkomsten die aan inhouding van loonheffing zijn onderworpen, verminderd met de wettelijke inhoudingen en de ingehouden pensioenpremies, de inkomensafhankelijke bijdrage als bedoeld in artikel 41 van de Zorgverzekeringswet en premies ziektekostenverzekering. Tot deze inkomsten behoort ook het vakantiegeld.
Een belastingschuldige die een uitkering geniet op grond van de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten heeft recht op de jonggehandicaptenkorting. Deze korting merkt de ontvanger niet aan als besteedbaar inkomen.
Als terugbetalingen of verrekeningen plaatsvinden tussen de belastingschuldige en degene die de aan loonheffing onderworpen inkomsten betaalbaar stelt, dan zal het uit te betalen bedrag lager zijn dan het bedrag dat de belastingschuldige na wettelijke inhoudingen netto ontvangt. Voor de berekening van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger rekening met het netto te ontvangen bedrag na de wettelijke inhoudingen. Dat bedrag kan dus hoger zijn dan het bedrag dat de belastingschuldige - door die verrekeningen - daadwerkelijk uitbetaald krijgt. Ook het bedrag dat wordt gereserveerd in het kader van de zogenoemde spaarloonregeling behoort tot het netto te ontvangen bedrag en wordt voor de berekening van de betalingscapaciteit dus meegenomen.
- uitkeringen voor levensonderhoud op grond van artikel 1:157, 158 en 404 van het Burgerlijk Wetboek, ofwel de alimentatie-uitkering
- (de aanspraak op) een voorlopige teruggaaf bedoeld in artikel 13, lid 2 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen of de aanspraak op deze voorlopige teruggaaf als deze niet is aangevraagd. Ook de aanvullende alleenstaande-ouderkorting en (aanvullende) combinatiekorting voor een alleenstaande ouder van wie het jongste kind jonger dan 5 jaar is, merkt de ontvanger niet aan als inkomsten. Als bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf rekening is gehouden met voornoemde kortingen wordt het bedrag van de voorlopige teruggaaf zoveel mogelijk geacht betrekking te hebben op deze kortingen.
- inkomsten die worden ontvangen op grond van de Wet inkomensvoorziening kunstenaars, alsmede de genoten inkomsten uit de beroepsuitoefening als kunstenaar.
- inkomsten die worden ontvangen op grond van de WSF en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+ worden voor een forfaitair bedrag meegeteld.
- overige inkomsten (bijvoorbeeld een toeslag op basis van de Wet kinderopvang, een ouderlijke bijdrage in geld of bijstand die niet strekt ter bestrijding van bijzondere noodzakelijke kosten van bestaan, of inkomsten uit het op commerciële basis verstrekken van kost en inwoning of inkomsten uit kamerverhuur worden tot het werkelijke beloop tot deze inkomsten gerekend. Niet tot deze inkomsten worden gerekend de uitkeringen ingevolge de Algemene Kinderbijslagwet en daarmee vergelijkbare buitenlandse uitkeringen en bedragen die in het kader van een regeling van een persoonsgebonden budget worden

toegekend en bedragen bedoeld in artikel 31, lid 2, onderdelen j, k en o van de Wet werk en bijstand en de langdurigheidstoeslag in artikel 36 van de Wet werk en bijstand.

46.6.1. Inkomsten partner

Bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding vermeerderd de ontvanger het netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige met het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van zijn echtgenoot in een periode van 12 maanden, gerekend vanaf de datum waarop het verzoek om kwijtschelding is ingediend.

Voor de behandeling van een verzoek om kwijtschelding wordt mede als echtgenoot aangemerkt de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij het een ouder of kind betreft. Inkomensoptelling vindt dus plaats ten aanzien van twee personen die in de zin van artikel 3 van de Wet werk en bijstand een gezamenlijke huishouding voeren, bijvoorbeeld een broer en een zus.

Ook als de belastingschuldige onder huwelijkse voorwaarden is gehuwd of, - bij ongehuwd samenlevenden - als sprake is van een samenlevingscontract, is het voorgaande van toepassing, ondanks het feit dat de partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de voldoening van de belastingschuld.

De financiële gegevens van de echtgenoot zijn niet van belang als de belastingschuld waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd, betrekking heeft op de periode voor de aanvang van de huwelijkse periode dan wel voor aanvang van de gezamenlijke huishouding.

46.6.2. Inkomsten inwonende

De inkomsten van een inwonende worden bij een verzoek om kwijtschelding in de berekening van het netto-bestedbaar inkomen van de belastingschuldige betrokken, als deze inwonende met de belastingschuldige een gezamenlijke huishouding voert.

Dit is niet het geval als de inwonende een bloedverwant in de eerste graad is (ouder of kind). Het inkomen van een inwonend kind en een inwonende ouder blijft dus buiten beschouwing. Een uitzondering daarop vormen de inkomsten voor, door of ten behoeve van minderjarige kinderen ontvangen alimentatie.

46.6.3. Vakantiegeld

Voor de vaststelling van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding wordt ook het vakantiegeld tot het inkomen gerekend. Het vakantiegeld wordt gesteld op 7% van de - aan loonheffing onderworpen - inkomsten waarbij aanspraak bestaat op vakantiegeld.

Als uit de gegevens die door de belastingschuldige zijn aangeleverd, blijkt, of als het de ontvanger uit eigen wetenschap bekend is, dat het reëel genoten vakantiegeld meer of minder bedraagt dan 7%, dan neemt hij het reëel genoten vakantiegeld in aanmerking.

Als de belastingschuldige een uitkering ontvangt krachtens de WWV vindt geen bijtelling plaats. Het vakantiegeld wordt in dat geval wekelijks/maandelijks tegelijk met de uitkering uitbetaald.

46.6.4. Studiefinanciering

Studenten in het voortgezet of speciaal voortgezet onderwijs ontvangen een basistoelage en eventueel - afhankelijk van het inkomen van de ouders - een tegemoetkoming in de schoolkosten op grond van de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+.

Studenten in het middelbaar beroepsonderwijs of het hoger onderwijs ontvangen een basisbeurs en eventueel - afhankelijk van het inkomen van de ouders - een aanvullende beurs op grond van de WSF.

Op grond van het kwijtscheldingsbeleid houdt de ontvanger bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen rekening met de inkomsten die worden ontvangen op grond van de WSF en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+. Niet het werkelijk ontvangen bedrag wordt tot het inkomen gerekend, maar een forfaitair bedrag. Dit forfaitaire bedrag is te vinden in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

Als belastingschuldige naast de studiefinanciering ook beschikt over eigen inkomsten, dan geldt in beginsel ook voornoemd forfaitair bedrag. Als daadwerkelijk genoten studiefinanciering en eigen inkomsten meer bedragen dan het op de belastingschuldige van toepassing zijnde normbudget levensonderhoud geldt er een afwijkende berekening. Het in aanmerking te nemen bedrag wordt dan vastgesteld volgens de tabel Normen studiefinanciering en eigen inkomsten. Zie hiervoor het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

Als sprake is van een partnertoeslag of een éénnoudertoeslag, worden deze bij de voormelde berekening opgeteld.

46.6.5. Bijzondere bijstand

Uitkeringen die worden ontvangen in het kader van bijzondere bijstand, en die bestemd zijn voor bestrijding van de specifieke kosten waarin de reguliere bijstandsuitkering niet voorziet, worden in het kwijtscheldingsbeleid niet als inkomen in aanmerking genomen.

De bijzondere (aanvullende) bijstand voor personen jonger dan 21 jaar, wordt daarentegen wel als inkomen in aanmerking genomen, evenals de ouderlijke bijdrage in geld die deze jongeren ontvangen. In dit geval is de bijzondere bijstand niet bestemd voor bestrijding van specifieke kosten waarin de reguliere bijstandsuitkering niet voorziet.

De bijzondere bijstand voor jongeren dient ter aanvulling van de zeer lage bijstandsnorm, als de ouderlijke bijdrage - die geacht wordt deze lage bijstandsnorm aan te vullen tot het niveau van de bijstandsnorm voor personen van 21 tot 65 jaar - geheel of gedeeltelijk ontbreekt.

Bedragen die in het kader van een regeling van persoonsgebonden budget aan een betrokkene worden toegekend en de vanwege de Wet werk en bijstand verstrekte premies, kostenvergoedingen en vrij te laten inkomsten

bedoeld ter stimulering van arbeid, worden niet als inkomsten betrokken bij de berekening van de betalingscapaciteit.

46.6.6. Persoonsgebonden budget

Bedragen die vanwege een regeling van persoonsgebonden budget worden toegekend, worden in het kwijtscheldingsbeleid niet als inkomsten betrokken bij de berekening van de betalingscapaciteit.

46.6.7. Vergoedingen stimulering arbeid

De vrij te laten inkomsten in de vorm van premies, kostenvergoedingen die worden verstrekt ter stimulering van arbeid, worden in het kwijtscheldingsbeleid niet betrokken bij de berekening van de betalingscapaciteit.

Het gaat daarbij om de volgende bedragen:

- een eenmalige premie in het kader van een voorziening gericht op arbeidsinschakeling van ten hoogste € 2115 per kalenderjaar
- een kostenvergoeding voor het verrichten van vrijwilligerswerk van ten hoogste € 95 per maand met een maximum van € 764 per jaar
- een kostenvergoeding in het kader van voorziening gericht op arbeidsinschakeling van ten hoogste € 150 per maand met een maximum van € 1500 per jaar
- inkomsten uit arbeid gedurende ten hoogste 6 aaneengesloten maanden tot 25% van deze inkomsten, met een maximum van € 177 per maand, voor zover betrokkene algemene bijstand ontvangt en dit bijdraagt aan zijn arbeidsinschakeling

46.6.8. (Onder)verhuur/kostgangers

Als de belastingschuldige die het verzoek om kwijtschelding indient inkomsten heeft uit onderverhuur of kamerverhuur, dan merkt de ontvanger hetgeen door de onderhuurder of kamerhuurder wordt betaald, geheel aan als overige inkomsten. Daarbij wordt geen rekening gehouden met eventuele kosten.

Ook de inkomsten uit het houden van kostgangers merkt de ontvanger aan als overige inkomsten. Hierop worden echter **wel** kosten in mindering gebracht. De kosten die in mindering moeten worden gebracht stelt de ontvanger forfaitair op € 249 per maand (dus ongeacht de werkelijke kosten).

Als er sprake is van het houden van kostgangers die niet een volle week de kost genieten, stelt de ontvanger het forfaitaire bedrag naar evenredigheid vast, waarbij een maand op 30 dagen wordt gesteld. De forfaitair in aanmerking te nemen kosten kunnen nooit hoger zijn dan de in aanmerking te nemen inkomsten.

46.6.9. Inkomsten Wikkers

Natuurlijke personen die een uitkering genieten op grond van de Wet inkomensvoorziening kunstenaars (Wik-uitkering) behandelt de ontvanger voor de toepassing van het kwijtscheldingsbeleid in beginsel als particulier.

Bij kunstenaars die in het jaar (of een deel van het jaar) voorafgaand aan het jaar waarin het verzoek om kwijtschelding wordt ingediend een Wik-uitkering hebben genoten, merkt de ontvanger naast die Wik-uitkering en de andere in aanmerking te nemen inkomsten, ook de inkomsten uit de vrije beroepsuitoefening aan als overige inkomsten. Deze overige inkomsten kan hij afleiden uit de opgave van het in het kalenderjaar genoten inkomen die de Wikker moet doen aan het college van burgemeester en wethouders, ten behoeve van de definitieve vaststelling van zijn uitkering.

Van de kunstenaar die in het voorafgaande kalenderjaar geen Wik-uitkering heeft genoten, worden de totale inkomsten - in afwijking van het hiervoor genoemde - gesteld op het bedrag van de voor hem geldende bijstandsnorm, met inbegrip van de maximale toeslag.

46.7. Aftrekbare uitgaven

Om het netto besteedbaar inkomen bij een verzoek om kwijtschelding te kunnen vaststellen, vermindert de ontvanger de totaal in aanmerking te nemen inkomsten met het totaal van de in aanmerking te nemen aftrekbare uitgaven. De uitgaven die in aanmerking zijn te nemen, zijn limitatief opgesomd in artikel 15 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en in de Leidraad Invordering 2008.

Het gaat daarbij om:

- uitgaven voor belastingschuld
- huur, hypotheekrente en erfpachtcanons
- netto-woonlasten
- ziektekosten
- onderhoudsverplichtingen
- leningen
- andere schuldeisers

Niet genoemde uitgaven zal de ontvanger bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen niet in mindering brengen.

46.7.1. Betaling op belastingschuld

De ontvanger houdt bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding rekening met betalingen die de belastingschuldige nog moet doen op geformaliseerde belastingaanslagen waarop het verzoek om kwijtschelding geen betrekking heeft.

De ontvanger houdt geen rekening met belastingaanslagen die in de loop van de periode van 12 maanden gerekend vanaf de datum waarop het verzoek is ingediend, nog zullen worden opgelegd. Voor die belastingaanslagen kan de belastingschuldige bij de instantie die de aanslagen zal opleggen, te zijner tijd om kwijtschelding verzoeken. Dit geldt niet alleen voor belastingaanslagen van de Belastingdienst, maar ook voor aanslagen van lokale overheden. Tot betalingen op belastingschulden worden dus ook gerekend de betalingen die worden verricht op:

- gemeentelijke belastingen (met uitzondering van de rechten die zijn vermeld in artikel 229 van de Gemeentewet)
- waterschapsbelastingen
- andere belastingen en heffingen van lokale overheden

De ontvanger kan de belastingschuldige bewijsstukken laten overleggen waaruit de betalingen op die belastingen en/of heffingen blijken. Onder betaling op belastingschulden wordt ook begrepen een betaling van premie voor de zorgverzekeringen en van de inkomensafhankelijke bijdrage, bedoeld in artikel 41 van de Zorgverzekeringswet.

Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen wordt geen rekening gehouden met de betalingen op belastingschulden waarvoor geen kwijtschelding kan worden verleend.

46.7.2. Huur/hypotheekrente/erfpacht

Bij de vaststelling van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding gaat de ontvanger uit van de nettowoonlasten van de belastingschuldige. Voor de berekening van de betalingscapaciteit worden de nettowoonlasten echter nog verminderd met de zogenoemde normhuur. De kwijtscheldingsnorm (het normbedrag voor levensonderhoud) is 90% van de bijstandsnorm. Als gevolg hiervan zijn de woonlasten die bij de toepassing van de Wet op de huurtoeslag minimaal voor eigen rekening blijven, al in de kwijtscheldingsnorm verwerkt. (De actuele bedragen zijn te vinden in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages). Dit bedrag - dat dus ook in de bijstandsuitkering is begrepen - is het minimale aandeel in de woonlasten volgens de systematiek van de Wet op de huurtoeslag voor iemand met een minimuminkomen.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger rekening met de woonlasten die **niet** in de kwijtscheldingsnorm zijn verwerkt (dus het bedrag boven de normhuur) tot het bedrag van de maximale huurtoeslaggrens.

In een aantal gevallen wordt huurtoeslag verstrekt ook als de huur hoger is dan de maximale grens. In deze gevallen neemt de ontvanger een hogere huur in aanmerking dan het maximumbedrag van de huurtoeslag.

46.7.3. Netto-woonlasten

Om de netto-woonlasten bij een verzoek om kwijtschelding te berekenen worden de in aanmerking te nemen kosten voor bewoning verminderd met ontvangen huurtoeslag en andere tegemoetkomingen in de woonlasten. De kosten van bewoning die in aanmerking te nemen zijn:

- de huurprijs die op de belastingschuldige drukt, als bedoeld in artikel 5 van de Wet op de huurtoeslag
- de hypotheekrente (dus niet de aflossingen)
- de erfpachtcanon voor een woning die door de belastingschuldige wordt bewoond voor zover deze hem voor gebruik ter beschikking staat

Onder nettowoonlasten vallen ook de subsidiabele servicekosten (zie voor omschrijving en bedrag hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

De huur die bij de berekening van de betalingscapaciteit in aanmerking wordt genomen, is de huur die van toepassing is op het moment waarop het verzoek wordt ingediend. Met eventuele (voorzienbare) huurverhogingen wordt bij de berekening van de betalingscapaciteit over de toekomstige periode van 12 maanden geen rekening gehouden.

Als het verzoek om kwijtschelding wordt gedaan voor belastingschulden die zijn ontstaan vóór de aanvang van de huwelijkse periode of de duurzame gezamenlijke huishouding in de zin van artikel 3 van de Wet werk en bijstand, wordt slechts het gedeelte van de woonlasten dat door de belastingschuldige zelf wordt betaald in aanmerking genomen tot een maximum van 50% van de woonlasten.

In de volgende gevallen wordt geen rekening gehouden met de netto-woonlasten, tenzij de belastingschuldige aantoont dat de woonlasten niet kunnen worden gedeeld:

- als de belastingschuldige met tenminste 2 personen van 18 jaar of ouder een gezamenlijke huishouding voert;
- als de belastingschuldige met één of meer bloedverwanten in de 1^e graad van 18 jaar of ouder een gezamenlijke huishouding voert;
- dan wel anderszins op één adres verblijf houdt.

Als sprake is van commerciële verhuur, zoals bij kostgangers of kamerhuurders geldt dit niet.

Als de belastingschuldige die een verzoek om kwijtschelding heeft ingediend, tegen betaling kost en inwoning geniet of op commerciële basis een kamer huurt, dan wordt bij de berekening van de betalingscapaciteit uitsluitend rekening gehouden met het bedrag dat voor inwoning of kamerhuur wordt betaald. De 'kost' wordt niet in aanmerking genomen.

46.7.4. Ziektekosten/zorgverzekering

Bij de vaststelling van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger niet alle ziektekosten in aanmerking. Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen mogen in mindering worden gebracht:

- de premies ziektekostenverzekering die niet door een werkgever zijn ingehouden
- de premie voor een zorgverzekering als bedoeld in artikel 1, onderdeel d van de Zorgverzekeringswet
- de premie bedoeld in artikel 17 van de Algemene wet bijzondere ziektekosten, verminderd met de zorgtoeslag ingevolge de Wet op de zorgtoeslag

Alle overige uitgaven in verband met ziekte en/of invaliditeit worden niet in aanmerking genomen. Voor de bestrijding van de noodzakelijke (extra) kosten die de belastingschuldige maakt in verband met ziekte of invaliditeit, kan hij zo nodig een beroep doen op de Wet werk en bijstand, voor zover geen beroep kan worden gedaan op enige andere voorziening zoals de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten. Een eventuele eigen bijdrage in die kosten wordt eveneens niet in aanmerking genomen bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen.

46.7.5. Onderhoudsverplichtingen

Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen bij een verzoek om kwijtschelding houdt de ontvanger - naast de alimentatieverplichtingen - ook rekening met de daadwerkelijk betaalde onderhoudsbijdrage dat wil zeggen de bijdrage die een gemeente op grond van de Wet werk en bijstand van een ex-partner vordert in de kosten van bijstand.

46.7.6. Aflossing op leningen

Als de belastingschuldige leningen aflost waarbij het geleende bedrag is gebruikt voor de betaling van belastingschulden (andere belastingen dan die waarvoor geen kwijtschelding kan worden verleend), neemt de ontvanger die aflossingen bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen in aanmerking.

De ontvanger kan de belastingschuldige vragen om aan te tonen dat het geleende bedrag inderdaad voor de betaling van de belastingaanslagen is gebruikt.

46.7.7. Betaling andere schuldeisers

Bij een verzoek om kwijtschelding houdt de ontvanger geen rekening met aflossingen (hoofdsom plus rente en kosten) op schulden die de belastingschuldige verricht aan andere schuldeisers, ongeacht het doel waarvoor de schulden zijn aangegaan. Op dit uitgangspunt is slechts één uitzondering mogelijk, namelijk voor aflossingen op leningen die zijn gebruikt voor de betaling van belastingschulden.

46.8. Normbedrag levensonderhoud

Nadat de ontvanger bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding het netto besteedbaar inkomen heeft vastgesteld, worden daarop de kosten van bestaan in mindering gebracht.

De hoogte van het normbedrag is afhankelijk van het huishoudtype dat de belastingschuldige voert. Het onderscheid in huishoudtypen is van belang omdat een andere leefsituatie nu eenmaal ook andere lasten met zich meebrengt. De normbedragen voor levensonderhoud (kwijtscheldingsnormen) sluiten zoveel mogelijk aan bij de bijstandsnormen. Hierdoor zal wijziging van de bijstandsnormen steeds leiden tot wijziging van de normbedragen. De bijstandsnormen worden jaarlijks op 1 januari en/of 1 juli aangepast.

De normbedragen voor de kosten van bestaan bedragen 90% van het feitelijk inkomen (het gezamenlijk bedrag van de in artikel 14 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 genoemde inkomensbestanddelen) met:

- als maximum 90% van de maximale bijstandsnorm die voor het desbetreffende huishoudtype geldt
- als minimum 90% van de minimale bijstandsnorm die voor het desbetreffende huishoudtype geldt

Dit geldt niet voor de in artikel 22 van de Wet werk en bijstand bedoelde ouderennormen. Op deze ouderennormen is het gemeentelijke toeslagen- en verlagingenbeleid niet van toepassing. Dit betekent dat echtparen en alleenstaanden die inwonen bij hun kinderen dan wel inwonende kinderen hebben, onafhankelijk van het inkomen dan wel de bijdragen van die kinderen, de volledige norm ontvangen. De normbedragen voor de kosten van bestaan bedragen 90% van de voor de desbetreffende huishoudtype geldende ouderennormen. De normbedragen rondt de ontvanger af op € 1 naar boven. (De actuele normbedragen vindt u in hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

Voor belastingschuldigen die verblijven in een inrichting gelden bijzondere normen.

De normbedragen voor belastingschuldigen met onderhoudsverplichtingen van in het buitenland wonende gezinsleden, of voor belastingschuldigen die in het buitenland verblijven zijn in het kwijtscheldingsbeleid apart beschreven.

46.8.1. Soorten huishoudens

De huishoudtypen die voor kwijtschelding van belang zijn en die de bijstand ook als zodanig onderscheidt zijn:

- echtgenoten
- alleenstaande ouder
- alleenstaande

- ouderen

Echtgenoten

Als gehuwd of als echtgenoot wordt mede aangemerkt de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij die ander een bloedverwant in de eerste graad is (ouder of kind).

Het feit dat een ouder of kind inwoont, kan dus niet leiden tot indeling in het huishoudtype 'echtgenoten'.

Alleenstaande ouder

Als alleenstaande ouder wordt aangemerkt degene die als ongehuwde de volledige zorg heeft voor één of meer tot zijn last komende kinderen en geen gezamenlijke huishouding voert met een ander, tenzij die ander een bloedverwant in de eerste graad is (ouder of kind).

Het criterium is het hebben van de volledige zorg voor één of meer tot zijn last komende kinderen. Een ten laste komend kind is een in Nederland woonachtig eigen kind of stiefkind jonger dan 18 jaar voor wie de alleenstaande ouder aanspraak op kinderbijslag kan maken. Ook als dit kind bijvoorbeeld als uitwonende studeert maar wel tot de last van de ouder komt, wordt die ouder beschouwd als alleenstaande ouder.

Alleenstaande

Als alleenstaande wordt aangemerkt de ongehuwde die geen tot zijn last komende kinderen heeft en geen gezamenlijke huishouding voert met een ander, tenzij die ander een bloedverwant in de eerste graad is (ouder of kind).

Ouderen

Onder ouderen wordt verstaan:

- echtgenoten:
 - die beiden 65 jaar of ouder zijn
 - of
 - waarvan één echtgenoot 65 jaar of ouder is en de ander is jonger dan 65 jaar
- alleenstaande ouder die 65 jaar of ouder is
- alleenstaande die 65 jaar of ouder is

46.8.2. Voorbeelden toepassing normbedrag

De hoogte van het normbedrag dat voor de berekening van de betalingscapaciteit bij kwijtschelding in aanmerking wordt genomen, is afhankelijk van het soort huishoudtype. In de volgende voorbeelden is uitgegaan van fictieve bedragen. (De actuele bedragen vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

Voorbeeld 1: alleenstaande jonger dan 65 jaar

X is een alleenstaande jonger dan 65 jaar. Zijn inkomen (ná de gebruikelijke inhoudingen) is € 760. Zijn netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten minus de minimale eigen bijdrage en zijn premie

ziektekostenverzekering € 680. De (theoretische) kwijtscheldingsnorm is 90% van het inkomen van € 760 en bedraagt dus € 684. Dit bedrag is hoger dan de maximum kwijtscheldingsnorm van € 628. Voor X geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 628.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 680 minus € 628 = € 52.

Opeisbaar is dan € 52 x 80% = € 41.

Voorbeeld 2: alleenstaande ouder jonger dan 65 jaar

Y is een alleenstaande ouder, jonger dan 65 jaar. Zijn inkomen is € 722. Zijn netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten minus de minimale eigen bijdrage en zijn premie ziektekostenverzekering € 558. De kwijtscheldingsnorm is in beginsel 90% van het inkomen van € 722 en bedraagt dus € 650. Dit bedrag is lager dan de maximum kwijtscheldingsnorm van € 808 en hoger dan de minimum kwijtscheldingsnorm van € 628. Voor Y geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 650.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 558 minus € 650 = nihil.

Voorbeeld 3: echtgenoten (jonger dan 65 jaar)

X en Y zijn echtgenoten. X is 20 jaar, Y is 22 jaar. Het inkomen is € 596. Het netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten minus de minimale eigen bijdrage en zijn premie ziektekostenverzekering € 517. De kwijtscheldingsnorm is in beginsel 90% van het inkomen van € 596 en bedraagt dus € 536. Dit bedrag is lager dan de minimum kwijtscheldingsnorm van € 718. Voor dit echtpaar geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 718.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 517 minus € 718 = nihil.

46.8.3. Kwijtschelding bij verblijf in een inrichting

Bij verblijf in een inrichting en de zin van artikel 1 van de Wet werk en bijstand is de kwijtscheldingsnorm per maand de eventuele eigen bijdrage voor verzorging of verpleging, vermeerderd met een vastgesteld normbedrag. Dit bedrag vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages, paragraaf Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling).

Als één van de gehuwden in een inrichting verblijft, is de kwijtscheldingsnorm de som van de bijstandsnormen die voor ieder van hen als alleenstaande of alleenstaande ouder zouden gelden.

46.8.4. Kwijtschelding bij verblijf in het buitenland

Bij de beoordeling van verzoeken om kwijtschelding die zijn ingediend door belastingschuldigen die in het buitenland verblijven, gelden dezelfde normbedragen als voor belastingschuldigen die in Nederland verblijven.

46.8.5. Kwijtschelding voor onderhoud gezin in het buitenland

De in Nederland alleenwonende gehuwde belastingschuldige die zijn in het buitenland verblijvende echtgenoten en/of kinderen daadwerkelijk onderhoudt, wordt voor de berekening van de betalingscapaciteit niet als een alleenstaande aangemerkt. Uitgegaan wordt van het normbedrag voor echtgenoten in de zin van artikel 3 van de Wet werk en bijstand.

Als huur wordt de in Nederland betaalde huur in aanmerking genomen. Door toepassing van het normbedrag voor echtgenoten in de zin van artikel 3 van de Wet werk en bijstand, wordt in het kwijtscheldingsbeleid op forfaitaire wijze rekening gehouden met de bedragen die de buitenlandse werknemer aan zijn bloed- of aanverwanten overmaakt voor de kosten van levensonderhoud. Met de werkelijke bedragen die de buitenlandse belastingschuldige overmaakt wordt geen rekening gehouden.

46.9. Geen kwijtschelding maar ook geen invorderingsmaatregelen

Als een belastingschuldige verzoekt om kwijtschelding van zijn openstaande belastingaanslagen, dan onderzoekt de ontvanger in eerste instantie of de belastingschuldige volgens het kwijtscheldingsbeleid voor kwijtschelding in aanmerking komt.

Als de belastingschuldige niet voor kwijtschelding in aanmerking komt, maar voortzetting van de invordering is niet gewenst, dan wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. De ontvanger geeft in de beschikking aan dat voor de belastingschuld waarvoor kwijtschelding werd verzocht, geen verdere invorderingsmaatregelen zullen worden getroffen.

Als het verzoek om kwijtschelding gaat over buitenlandse belastingschuld, kan de ontvanger ook besluiten geen verdere invorderingsmaatregelen meer te treffen.

Als de ontvanger besluit voor de nog openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer te treffen zonder daar voorwaarden aan te verbinden, heeft dit voor de belastingschuldige materieel dezelfde gevolgen als het verlenen van kwijtschelding.

De ontvanger kan ook besluiten geen invorderingsmaatregelen meer te treffen onder de voorwaarde dat eventueel uit te betalen bedragen worden verrekend met de buiten invordering gelaten belastingschuld. De termijn waarbinnen verrekening plaatsvindt bedraagt maximaal 3 jaar, te rekenen vanaf de datum van de beschikking. Als de termijn korter is, kan worden verrekend gedurende de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de belastingaanslag intreedt. De ontvanger neemt deze verrekeningsvoorwaarde uitdrukkelijk op in de beschikking.

Als de ontvanger besluit voorshands geen verdere invorderingsmaatregelen te treffen voor de nog openstaande belastingschuld, zal hij voorwaarden stellen. Als de belastingschuldige die voorwaarden niet nakomt, kan de ontvanger zijn eerdere toezegging bij beschikking intrekken.

De bedragen waarvoor de ontvanger definitief geen invorderingsmaatregelen meer treft, worden door de ontvanger oninbaar geleden.

46.9.1. Voorwaarden geen invordering

De toezegging dat geen invorderingsmaatregelen zullen worden getroffen hoewel de belastingschuldige geen kwijtschelding wordt verleend, is in de regel aan voorwaarden verbonden. Een toezegging onder voorwaarden is herroepelijk.

De meest voorkomende voorwaarden/situaties waarin de ontvanger besluit tot niet verder bemoeilijken zijn:

- Er mag in een bepaald tijdvak geen nieuwe betalingsachterstand ontstaan. Nieuwe belastingaanslagen moeten daarom binnen de gestelde termijnen worden voldaan.
- Andere verplichtingen zoals bijvoorbeeld het tijdig indienen van aangiften (LB en OB) en/of betalingen moeten worden bijgehouden.
- De financiële situatie van de belastingschuldige is niet geheel duidelijk. De ontvanger kan als voorwaarde stellen dat de belastingschuldige na enige tijd opnieuw inzage geeft in zijn persoonlijke en financiële omstandigheden, of stellen dat hij dit zelf na een van te voren aangegeven periode onderzoekt. Als bijvoorbeeld blijkt dat de financiële toestand zodanig is verbeterd dat zonder bezwaar de schuld kan worden voldaan, dan is de tegemoetkoming niet meer nodig en kan deze worden ingetrokken. De voorwaarde houdt dus in dat de ontvanger - op een door hem aan te geven moment - een nieuwe beslissing neemt.
- Er dreigt een faillissement; door de voorwaarde dat bij een faillissement de tegemoetkoming alsnog vervalt, is het voor de ontvanger alsnog mogelijk om een vordering bij de curator in te dienen.
- De financiële positie van de belastingschuldige zal waarschijnlijk binnen afzienbare tijd verbeteren. Als hierdoor de schuld zonder bezwaar voldaan kan worden, dan is de tegemoetkoming niet meer nodig en kan deze worden ingetrokken.

46.9.2. Geen invordering bij buitenlandse belastingenschuld

Van een belastingenschuld waarvoor een buitenlandse belastingadministratie om bijstand bij de invordering heeft verzocht, kan in Nederland geen kwijtschelding worden verleend.

Als een belastingschuldige zich met een verzoek om kwijtschelding tot het kantoor wendt, stelt de ontvanger een onderzoek in naar de persoonlijke en financiële omstandigheden van de belastingschuldige. De ontvanger zendt vervolgens zijn bevindingen met een verzoek om bericht en raad aan de Belastingdienst/FIOD-ECD/kantoor Amsterdam, team internationaal. Na ontvangst van dit bericht en raad zal de ontvanger beslissen dat de Nederlandse Belastingdienst niet bevoegd is kwijtschelding te verlenen van buitenlandse belastingaanslagen. Als daartoe echter aanleiding bestaat, wordt de belastingschuldige wel medegedeeld dat voor zijn buitenlandse belastingenschuld in Nederland geen invorderingsmaatregelen meer zullen worden getroffen.

Als er betalingscapaciteit aanwezig is voor de voldoening van een deel van de schuld, worden na betaling van het volgens de betalingscapaciteit opeisbare deel van de schuld geen invorderingsmaatregelen meer getroffen voor de dan nog resterende schuld.

Als er voldoende betalingscapaciteit aanwezig is, wordt aan de belastingschuldige meegedeeld dat er geen aanleiding bestaat om hem tegemoet te komen.

Ook tegen de beslissing op een verzoek om kwijtschelding voor buitenlandse belastingschuld is beroep bij de directeur mogelijk.

47. Kwijtschelding ondernemers

Kwijtschelding is een onherroepelijke maatregel waardoor de schuldvordering van de Belastingdienst - in dit geval de belastingaanslag - tenietgaat tot het bedrag waarvoor kwijtschelding wordt verleend. Anders dan kwijtschelding in de particuliere sfeer, vindt kwijtschelding voor ondernemers in de zakelijke sfeer alleen plaats bij een akkoord tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle andere schuldeisers, waarin zij besluiten tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting. Iedere schuldeiser moet dus een deel van zijn vordering prijsgeven. Kwijtschelding komt pas aan de orde nadat alle zekerheden zijn uitgewonnen.

Het behandelen van een verzoek om kwijtschelding in het kader van een akkoord, het zogenoemde verzoek om 'saneren', is maatwerk bij uitstek. De ontvanger kan dus niet aan de hand van een aantal vaste normen of formules bepalen of sanering mogelijk is. De bereidheid om mee te werken aan een sanering is (mede) afhankelijk van een groot aantal door de belastingschuldige te verstrekken gegevens.

De algemene uitgangspunten die gelden voor het verlenen van sanering zijn:

- De Belastingdienst verleent geen eenzijdige kwijtschelding van belastingaanslagen waarvoor kwijtschelding mogelijk is.
- De Belastingdienst is - onder nader te stellen voorwaarden - bereid deel te nemen aan een sanering die vanwege de financiële reorganisatie van de onderneming aan alle schuldeisers wordt aangeboden, waarbij een gedeeltelijke betaling wordt aangeboden tegen algehele kwijting.
- De Belastingdienst neemt uitsluitend deel aan een sanering als er geen redelijke mogelijkheid is (een) derden(n) aansprakelijk te stellen en als alle gestelde zekerheden zijn uitgewonnen.

In het kwijtscheldingsbeleid worden tot de persoonlijke belastingen gerekend de belastingen die naar winst worden geheven zoals de inkomensbelasting. Voor deze belastingen wordt slechts in zeer bijzondere omstandigheden kwijtschelding verleend.

Een aantal schuldeisers neemt een zodanige positie in dat zij niet noodzakelijkerwijs tot een sanering hoeven toe te treden.

Een sanering moet aan de ondernemer duidelijkheid verschaffen over zijn positie ten opzichte van de ontvanger. Er mag geen misverstand zijn over de voorwaarden waaronder de ontvanger tot het akkoord is toegetreden. Ook mogen geen nieuwe voorwaarden aan het akkoord worden toegevoegd nadat het akkoord tot stand is gekomen. Op grond hiervan worden belastingteruggaven en andere uit te betalen bedragen die betrekking hebben op tijdvakken gelegen vóór het tijdstip van de sanering niet uitbetaald, maar in eerste instantie verrekend met belastingaanslagen en vervolgens - indien van toepassing - met vorderingen van het Uitvoeringsinstituut.

Aan een saneringsverzoek zijn in beginsel dezelfde formele eisen verbonden als aan een regulier verzoek om kwijtschelding. Dit houdt in dat het verzoek om kwijtschelding met een speciaal formulier moet worden gedaan, het Kwijtscheldingsformulier voor ondernemers.

Een verzoek tot sanering kan gebeuren door natuurlijke personen of rechtspersonen die een bedrijf voeren of zelfstandig een beroep uitoefenen. Met betrekking tot de WIR is het fiscale jaar 1999 het laatste jaar waarin nog WIR kan voorkomen.

Het indienen van een verzoek om kwijtschelding in het kader van sanering leidt niet tot stuiting van de verjaring.

Tijdens de behandeling van een verzoek om sanering neemt de ontvanger ten aanzien van de belastingschuldige/ondernemer in principe geen invorderingsmaatregelen.

Tegen de beslissing op het verzoek is beroep mogelijk. Als de ontvanger afwijzend op het verzoek om kwijtschelding heeft beslist, en het verschuldigde bedrag wordt niet binnen een bepaalde termijn voldaan, dan zet de ontvanger de invordering voort.

47.1. Zakelijke belastingschuld

Kwijtschelding van belastingaanslagen die direct verband houden met de uitoefening van een bedrijf wordt slechts in zeer bijzondere situaties verleend.

Kwijtschelding wordt in het algemeen niet verleend, omdat de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen niet hoeft na te komen daardoor in een gunstiger positie kan komen te verkeren dan andere ondernemers die hun fiscale verplichtingen wél nakomen. Daarnaast zou de fiscus optreden als subsidieverlener wanneer belastingen niet worden betaald, terwijl die van derden wel zijn ingehouden of aan derden wel in rekening zijn gebracht.

Kwijtschelding van zakelijke belastingaanslagen vindt alleen plaats bij een akkoord tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting. Kwijtschelding komt pas aan de orde nadat alle gestelde zekerheden zijn uitgewonnen.

47.2. Persoonlijke belastingschuld

In het kwijtscheldingsbeleid worden tot de persoonlijke belastingen gerekend de belastingen die naar winst worden geheven zoals de inkomensbelasting. Voor deze belastingen wordt slechts in zeer bijzondere omstandigheden kwijtschelding verleend.

Als aan de belastingschuldige/ondernemer kwijtschelding zou worden verleend voor persoonlijke belastingen, dan treedt de ontvanger in feite op als financier van de onderneming van de belastingschuldige. De ondernemer waarvan de persoonlijke belastingen worden kwijtgescholden krijgt dan immers de gelegenheid de financiële middelen - die gebruikt hadden moeten worden voor de voldoening van de belastingschuld - te gebruiken in zijn onderneming.

Kwijtschelding van persoonlijke belastingen vindt - net als kwijtschelding van zakelijke belastingen - alleen plaats bij een akkoord tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting.

47.3. Geen eenzijdige tegemoetkoming

Kwijtschelding wordt uitsluitend verleend als dit gebeurt vanwege een akkoord met alle schuldeisers. De Belastingdienst is naast schuldeiser namelijk ook overheidsdienst. Dit houdt in dat de ontvanger zich bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding niet (uitsluitend) kan laten leiden door een kosten/baten-analyse: neemt de ontvanger genoegen met betaling van een deel van de schuld, of accepteert de ontvanger dat de schuld niet wordt betaald.

Een eenzijdige tegemoetkoming van de ontvanger zou ook een vorm van steunverlening aan de betrokken ondernemer betekenen. Uitgangspunt is dat in het beleid voor hulpverlening aan ondernemers in financiële moeilijkheden geen plaats is ingeruimd voor de Belastingdienst en dat het verlenen van overheidssteun om die reden achterwege moet blijven. Een belastingschuldige/ondernemer zal veelal in eerste instantie trachten van de fiscus een tegemoetkoming te krijgen zonder zijn financier(s) en/of handelspartners eveneens om een tegemoetkoming te verzoeken.

De belastingschuldige/ondernemer voert bij het (eenzijdige) verzoek vaak de volgende argumenten aan:

- Als geen kwijtschelding wordt verleend, zal ook geen bankkrediet (meer) worden verstrekt. Als geen bankkrediet wordt verstrekt dan wel wordt uitgebreid, zijn de totale aflossingsverplichtingen kennelijk te hoog in verhouding tot het rendement van de onderneming. In die situatie is het niet juist dat de Belastingdienst eenzijdig een tegemoetkoming verleent en de ondernemer aldus een (fiscaal) bedrijfskrediet verschaft.
- Werkgelegenheid.
In de gevallen waarin de werkgelegenheid zozeer op de voorgrond staat dat juist daarom aanleiding bestaat tot steunverlening aan een bedrijf, geldt als uitgangspunt dat die steunverlening moet plaatsvinden via de daartoe in het leven geroepen kanalen. Uit het oogpunt van zuivere begrotingsverhoudingen moet de Belastingdienst zich er van onthouden de budgettair vastgestelde omvang van de overheidssteun aan bedrijven op verkapte wijze uit te breiden door op oneigenlijke wijze artikel 26 van de Invorderingswet 1990 te gebruiken.
- Besparing van werkloosheidsuitkeringen als de onderneming kan blijven voortbestaan.
Dit argument ligt in feite in het verlengde van het argument van werkgelegenheid.

Dit alles betekent dat de fiscus vrijwel nooit een tegemoetkomende opstelling kiest, als andere crediteuren wel zijn voldaan.

Ook bij verzoeken in de sfeer van bestuurlijke boete, kosten of interest wordt een terughoudend kwijtscheldingsbeleid gevoerd.

47.3.1. Bestuurlijke boete/kosten/interest bij verzoek om sanering

Bestuurlijke boeten moeten integraal in een akkoord tot sanering zijn betrokken. Uitgangspunt is dat het heffingstraject moet zijn afgewerkt voordat tot sanering kan worden overgegaan. Daarna past de ontvanger het saneringspercentage toe op de enkelvoudige belasting en op de bestuurlijk boete.

Rente en kosten worden integraal in de sanering betrokken. Het bedrag dat op basis van de sanering is betaald, wordt op de hoofdsom afgeboekt en niet op kosten en rente.

Als een deel van het bedrag dat wordt voldaan wel als rente wordt afgeboekt, dan vergroot dat de liquiditeit van de onderneming vanwege de fiscale aftrekbaarheid van de rente. Het saneringsbedrag zou dan groter moeten zijn.

47.4. Voorwaarden deelname saneringsakkoord

Als een ondernemer vanwege een financiële reorganisatie aan alle schuldeisers een gedeeltelijke betaling van hun vordering aanbiedt tegen algehele kwijting, is de Belastingdienst in beginsel bereid aan de totstandkoming van een akkoord mee te werken. Hoewel bij een tegemoetkoming bij een akkoord altijd in meer of mindere mate sprake is van een concurrentieverstoring, wordt door middel van voorwaarden waaronder tot een akkoord wordt toegetreden, getracht die concurrentieverstorende werking zoveel mogelijk te beperken.

De ontvanger werkt uitsluitend mee aan een akkoord als:

- het te ontvangen deel van de belastingschuld:
 - ten minste het dubbele percentage bedraagt van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vordering zal worden uitgekeerd
 - een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de totale belastingschuld
 - ten minste van dezelfde omvang is als kan worden verkregen door middel van invorderingsmaatregelen
- de ontvanger in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling wordt achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers
- fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding tijdig en volledig worden nagekomen
- bij voortzetting van het bedrijf of zelfstandig beroep van de belastingschuldige na de totstandkoming van het akkoord, reële vooruitzichten voor de voortzetting van de onderneming aanwezig zijn
- de communautaire middelen volledig worden voldaan

Als in een belastingaanslag - waarvan kwijtschelding vanwege een sanering wordt verzocht – een desinvesteringsbijtelling is begrepen, dan wordt voor dat deel van de belastingaanslag integrale betaling geëist.

47.4.1. Begrip belastingschuld

Bij de beoordeling van het aangeboden akkoord moet worden vastgesteld wat de hoogte is van de schuld dan wel voor welke belastingaanslagen het akkoord wordt aangeboden. Uitgangspunt bij de beoordeling is de formele belastingschuld die bestaat op het moment van indienen van het verzoek bij de ontvanger om medewerking te verlenen aan de sanering (peildatum).

De ontvanger beoordeelt het aangeboden akkoord en bekijkt welke belastingaanslagen in het akkoord kunnen worden betrokken. Daar hoort ook bij de omzetbelasting ex artikel 29, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Belastingaanslagen die opkomen tijdens de behandelingsduur van het verzoek en die betrekking hebben op een periode vóór de peildatum, worden bij de beoordeling betrokken.

Bij de behandeling van het aangeboden akkoord is het de taak van de belastingschuldige/ondernemer om ervoor te zorgen dat de formele schuld zo nauwkeurig mogelijk overeenstemt met de materiële schuld. Als de belastingschuldige niet de (juiste) gegevens verstrekt die (kunnen) leiden tot een juiste vaststelling van de verschuldigde belasting, dan is er geen aanleiding voor de ontvanger toe te treden tot het aangeboden akkoord. De ontvanger wijst het verzoek bij beschikking af.

Slechts in uitzonderingsgevallen en in nauw overleg met de betrokken inspecteur(s) wordt bij de sanering van lagere bedragen dan die vermeld zijn in de belastingaanslagen uitgegaan zonder formele herziening van die belastingaanslagen.

Bij het bekendmaken van de beschikking waarbij de ontvanger tot de sanering toetreedt, maakt de ontvanger mededeling van het feit dat het bedrag dat op grond van de sanering moet worden betaald, wordt afgeboekt op de hoofdsom.

47.4.2. Aangeboden bedrag substantieel

Het bedrag dat vanwege een sanering wordt aangeboden moet van substantiële omvang zijn, zowel absoluut als in relatie tot de totale openstaande belastingschuld.

Als de fiscale schuld in relatie tot de schuld aan andere schuldeisers (relatief) gering is, treedt de ontvanger niet toe tot een akkoord. In een dergelijke situatie moet de geringe fiscale schuld integraal worden voldaan.

47.4.3. Dubbel percentage fiscus

De ontvanger verleent slechts medewerking aan een akkoord als ten minste het dubbele percentage wordt aangeboden van hetgeen aan de concurrente schuldeisers op hun vorderingen wordt aangeboden.

Met deze eis wordt de preferente positie van de ontvanger ten opzichte van andere schuldeisers tot uitdrukking gebracht. Voor de berekening van het dubbele percentage dat aan de fiscus moet worden uitgekeerd, brengt de ontvanger op de vorderingen van de concurrente crediteuren eerst de bedragen in mindering die de concurrente crediteuren door zekerheid hebben gedekt.

Het begrip 'ten minste' verdient extra aandacht wanneer in het verleden onevenredige betalingen aan concurrente schuldeisers zijn gedaan. Voordat een beoordeling van het aanbod door de ontvanger plaatsvindt, gaat hij na of in de periode direct voorafgaand aan het tijdstip waarop het verzoek tot sanering is ontvangen wellicht extra aflossingen aan bepaalde andere crediteuren hebben plaatsgevonden (bijvoorbeeld om een faillissementsaanvraag te voorkomen).

Als hiervan sprake is, moet aan de ontvanger - met doorbreking van de eis dat het dubbele percentage moet worden aangeboden - een hoger percentage dan het dubbele ten goede komen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door naast het percentage dat aan de ontvanger wordt aangeboden eveneens een percentage te eisen van het extra aan de concurrente crediteuren afgeloste bedrag.

47.4.4. Nakomen verplichtingen tijdens behandeling verzoek

De fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van een verzoek om sanering moeten tijdig en volledig worden nagekomen. De ontvanger ziet er tijdens de behandeling van het aangeboden akkoord op toe dat de belastingen op aangifte en voorlopige aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen of vennootschapsbelasting binnen de gestelde termijn worden voldaan.

47.4.5. Reëel perspectief voortbestaan onderneming

Na de eventuele totstandkoming van het akkoord moeten reële perspectieven aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming. Om die perspectieven op de juiste waarde te kunnen beoordelen, moet inzicht bestaan in de oorzaak van de gerezen problemen. De beoordeling van de vraag of het aangeboden akkoord perspectief voor de toekomst biedt, zal dan ook de bestudering van een groot aantal relevante stukken eisen zoals:

- jaarstukken (balans, resultatenrekening, toelichting op de jaarstukken) van de laatste 2 kalenderjaren voorafgaand aan de sanering, en ook een specificatie van de privé-bestedingen
- relevante cijfers van het lopende jaar tot aan de akkoorddatum liquiditeitsprognose, betrekking hebbende op de komende 12 maanden, opdat bezien kan worden of na de sanering de lopende verplichtingen wél kunnen worden bijgehouden
- overzicht van de crediteuren (gespecificeerd) per balansdatum met vermelding van de gestelde zekerheden (aard, bedrag en datum zekerheidstelling), waarbij er met name op moet worden gelet of bepaalde crediteuren in het zicht van het aanbod tot een akkoord versneld geheel of gedeeltelijk zijn afbetaald, dan wel in de periode voorafgaand aan het verzoek aanvullende zekerheid hebben laten stellen

- financieringsplan van de sanering, waarbij de naam van de financier wordt vermeld
- instemmingsverklaringen van de diverse crediteuren, waaruit blijkt welk deel van de vordering een ieder prijsgeeft
- als de te saneren onderneming geen rechtspersoonlijkheid bezit, moeten ook stukken over de overige financiële omstandigheden, zoals andere bronnen van inkomen en het privévermogen van de ondernemer of de firmanten en hun partners, worden verstrekt
- als het een rechtspersoonlijkheid bezittende onderneming betreft, moet de positie van de directeur(en)/aandeelhouder(s) en/of degene(n) die het beleid mede bepaalt/bepalen ook in de beoordeling worden betrokken. Ook moet bezien worden of de aandeelhouder(s) rechten moet(en) prijsgeven. Hierbij moet onder andere worden gelet op de eventuele rekeningcourant-verhouding van de bestuurder(s)/aandeelhouder(s), de pensioenvoorzieningen en het aandelenbezit. De vordering van de directeur/grootaandeelhouder wordt aangemerkt als een achtergestelde lening.
- een geschoonde balans (met toelichting) zoals deze er uit ziet na de totstandkoming van het akkoord. Dit is nodig om te bezien of na de sanering een gezonde onderneming aanwezig kan worden geacht. Van belang hierbij zijn de beoordeling van de orderportefeuille en ook de liquiditeit en solvabiliteit van de gesaneerde onderneming.
- een onderbouwde prognose voor de komende 1 tot 2 jaar. De prognose moet bij voorkeur door de adviseur zijn opgesteld.
- een specificatie van de werkelijke waarde van de activa (executiewaarde en waarde going-concern)
- een overzicht van de (eventuele) overige getroffen maatregelen, zoals betere kostenbeheersing, sanering personeelsbestand, nieuw management

47.4.6. Voldoening desinvesteringsbijtelling

Als in een belastingaanslag waarvan kwijtschelding vanwege een sanering wordt verzocht, een desinvesteringsbijtelling is begrepen, wordt voor dat deel van de belastingaanslag integrale betaling geëist.

Daarbij wordt ervan uitgegaan dat de belastingschuldige eerst een investeringsstimuleringssubsidie heeft ontvangen, waarbij hij impliciet akkoord is gegaan met de voorwaarde dat het bedrijfsmiddel waarover de subsidie is verstrekt binnen een bepaalde termijn niet zal worden vervreemd en dat hij die subsidie zal terugbetalen als hij het bedrijfsmiddel wel binnen die termijn vervreemdt.

Als aan de belastingschuldige voor de in de belastingaanslag begrepen desinvesteringsbijtelling kwijtschelding zou worden verleend, dan houdt dat in dat de Belastingdienst hem in feite een subsidie verstrekt.

47.5. Bevoorrechte schuldeisers

De hierna vermelde schuldeisers nemen een zodanige positie in dat zij niet noodzakelijkerwijs tot een sanering hoeven toe te treden:

- **Pandhouders.**
Het recht van voorrang van de pandhouder op het in pand gegeven goed gaat boven het voorrecht van de Belastingdienst. Als de pandhouder niet aan een sanering wil meewerken, vormt dat voor de ontvanger geen belemmering om aan een sanering deel te nemen. De ontvanger neemt daarbij wel in aanmerking dat het recht van voorrang van de pandhouder afhankelijk is van, en qua belang beperkt is tot, de waarde van het in pand gegeven goed. Voor het niet gedekte deel van de vordering wordt de pandhouder slechts als concurrente schuldeiser aangemerkt.
De bezitloze pandhouder wiens pandrecht betrekking heeft op een zaak als bedoeld in artikel 21, lid 2, 2e volzin van de Invorderingswet 1990, is ten aanzien van die zaak lager bevoorrecht dan de Belastingdienst. Voor hem geldt het voorgaande niet.
- **Leveranciers die het eigendom hebben voorbehouden.**
Als leveranciers het eigendom van de geleverde zaak hebben voorbehouden, moet bij het bepalen van de grootte van de vordering rekening worden gehouden met dit eigendomsvoorbehoud. Dit geldt niet als de ontvanger met toepassing van het bodemrecht beslag heeft gelegd op deze zaak. In dat geval moet integrale voldoening van de waarde van de bodemzaak worden geëist en voor het restant van de fiscale vordering (ten minste) het dubbele percentage.
- **Cessionarissen.**
Als er sprake is van rechtsgeldig gecedeerde belastingteruggaven en/of andere uit te betalen bedragen en de ontvanger heeft eveneens met de cessie ingestemd, dan neemt hij bij toetreding tot een sanering de vordering van de crediteur en/of cessionaris in aanmerking, met inachtneming van het te verwachten uit te betalen bedrag. De hoogte van de fiscale vordering bepaalt hij zonder rekening te houden met de te verwachten - maar rechtsgeldig gecedeerde - uit te betalen bedragen.
- **Dwangcrediteuren.**
Tot 'dwang'crediteuren kunnen onder meer leveranciers behoren zonder wie de te saneren onderneming niet verder kan werken en die op grond daarvan niet bereid zijn aan een sanering mee te werken. Bijvoorbeeld, de adviseur/boekhouder die voor de beoordeling van de sanering de benodigde stukken moet produceren. Bij de beoordeling van de sanering kan de ontvanger rekening houden met de volledige betaling van de vordering van de adviseur/ boekhouder.

47.6. Sanering en belastingteruggave

Een sanering moet aan de ondernemer duidelijkheid verschaffen over zijn positie ten opzichte van de ontvanger. Er mag geen misverstand zijn over de voorwaarden waaronder de ontvanger tot het akkoord is toegetreden.

Ook mogen geen nieuwe voorwaarden aan het akkoord worden toegevoegd nadat het akkoord tot stand is gekomen. Op grond hiervan worden

belastingteruggaven en andere uit te betalen die betrekking hebben op tijdvakken gelegen vóór het tijdstip van de sanering niet uitbetaald, maar in eerste instantie verrekend met belastingaanslagen en vervolgens - indien van toepassing - met vorderingen van het Uitvoeringsinstituut.

Er moet tijdens de behandeling van het aanbod tot een akkoord worden nagegaan of er nog uit te betalen bedragen zijn te verwachten. Ook moet worden nagegaan of de van het Uitvoeringsinstituut te ontvangen nota's (die uitsluitend betrekking hebben op tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006) wijziging ondergaan. Hierbij kan van belang zijn een sterk verminderd personeelsbestand, terwijl de nota nog uitgaat van een groter personeelsbestand.

Uit te betalen bedragen die door cessie of verpanding niet voor verrekening in aanmerking komen, worden uiteraard niet op de openstaande belastingschuld in mindering gebracht.

Als de ontvanger het aanbod tot een akkoord accepteert en vaststaat dat ten name van de belastingschuldige nog uit te betalen bedragen zullen volgen, dan vermeldt de ontvanger bij de bekendmaking van de beschikking dat kwijtschelding zal worden verleend. Ook vermeldt hij op welke belastingaanslagen de te verwachten uit te betalen bedragen zullen worden afgeboekt. Voor die belastingaanslagen wordt - tot het bedrag van de te verwachten uit te betalen bedragen - geen kwijtschelding verleend.

Als de ontvanger het aanbod tot een akkoord accepteert, maar nog niet definitief vaststaat of en tot welke bedragen uitbetaling is te verwachten, dan vermeldt de ontvanger bij de bekendmaking van de beschikking dat kwijtschelding zal worden verleend. Hij vermeldt ook dat de (vermoedelijke) uit te betalen bedragen niet zullen worden uitbetaald, maar zullen worden verrekend met de onbetaald gebleven schuld. Voor de belastingaanslagen waarmee de vermoedelijke uit te betalen bedragen zullen worden verrekend, wordt geen kwijtschelding verleend. De belastingschuldige wordt toegezegd dat voor die belastingaanslagen geen verdere invorderingsmaatregelen zullen worden getroffen.

Als in een situatie waarin nog uit te betalen bedragen zijn te verwachten alle belastingaanslagen worden kwijtgescholden, kan in een later stadium geen verrekening plaatsvinden, omdat kwijtschelding de schuldvordering - in dit geval de belastingaanslag - teniet doet gaan voor het bedrag waarvoor kwijtschelding is verleend.

47.7. Sanering een aansprakelijkheid derden

Voordat de ontvanger toetreedt tot een akkoord gaat hij na of de mogelijkheid bestaat (een) derde(n) - zoals bijvoorbeeld firmanten - aansprakelijk te stellen voor onbetaald gebleven belastingschuld. Bij een in te stellen onderzoek moeten alle aansprakelijkheidsmogelijkheden uit de Invorderingswet 1990 en uit het civiele recht worden gezien. Het voorgaande geldt ook voor de situatie waarin sprake is van één belastingschuld met meerdere schuldenaren.

De mogelijkheid van de ontvanger om een derde aansprakelijk te stellen kan soms samengaan met een aanbod tot sanering. Hierbij zijn de volgende drie situaties mogelijk:

- De te verwachten opbrengst uit de aansprakelijkstelling is zo dat het aanbod tot sanering voor de Belastingdienst geen betere motieven biedt. De Belastingdienst treedt niet toe tot het akkoord. In dit geval wijst de ontvanger het verzoek tot sanering bij beschikking af.
- Bij de vaststelling van het bedrag dat aan de Belastingdienst moet worden voldaan, wordt rekening gehouden met het bedrag dat uit de aansprakelijkstelling geïnd had kunnen worden. Bij de sanering wordt dus ook de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling 'afgekocht'. Deze situatie zal zich met name voordoen bij (een) bestuurder(s) die op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijk kan/kunnen worden gesteld. De ontvanger treedt toe tot de sanering maar ziet ervan af derden alsnog aansprakelijk te stellen.
- De ontvanger treedt toe tot de sanering maar hij houdt de mogelijkheid open om daarnaast derden aansprakelijk te stellen.

Bij de vaststelling van het bedrag dat in het akkoord moet worden voldaan, blijft de (eventuele) opbrengst uit de aansprakelijkstelling buiten beschouwing. Voordat de ontvanger kwijtschelding verleent, boekt hij eerst de op grond van de aansprakelijkstelling te betalen bedragen die op grond van de aansprakelijkstelling zijn te betalen af op de (kwijt te schelden) belastingaanslagen.

Een aansprakelijkgestelde kan een regresrecht hebben op de belastingschuldige. In een dergelijk geval bestaat de mogelijkheid dat de onderneming na de sanering opnieuw in moeilijkheden komt omdat de aansprakelijkgestelde(n) hun regresrecht geldend maakt/maken.

Ook bestaat de mogelijkheid dat de aansprakelijkgestelde niet voldoende middelen bezit of geen mogelijkheid biedt tot invordering van het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld. In een dergelijke situatie kan de ontvanger niet eisen dat het aldus ontstane 'tekort' alsnog door de onderneming wordt aangevuld.

47.8. Beslissen op saneringsverzoek

Bij de behandeling van een verzoek om sanering van een ondernemer gaat het om 'maatwerk'. Ieder geval op zich heeft zijn eigen specifieke kenmerken. Bij een tegemoetkoming vanwege een sanering is er altijd in meer of mindere mate sprake van een concurrentievervalsing. Door het stellen van voorwaarden waaronder tot een sanering wordt toegetreden, tracht de ontvanger de concurrentievervalsing zoveel mogelijk te beperken.

De ontvanger kan het verzoek toewijzen of afwijzen. Hij beslist in principe binnen 6 maanden na ontvangst van het verzoek bij een voor administratief beroep vatbare beschikking. Als dat niet lukt, dan moet de ontvanger voor het einde van de 6e maand aan de belastingschuldige een kennisgeving verzenden waarin hij een redelijke termijn noemt, waarbinnen op het verzoek zal zijn beslist.

47.8.1. Verzoek toewijzen

Als de ontvanger instemt met het verzoek om sanering verleent hij kwijtschelding bij een - voor administratief beroep vatbare - beschikking. In de beschikking vermeldt de ontvanger (als dit van toepassing is), de volgende gegevens:

- de belastingaanslagen met aanslagnummer
- reeds geformaliseerde belastingaanslagen die betrekking hebben op een periode **na** de sanering, onder mededeling dat daarvan integrale voldoening wordt geëist binnen de daarvoor gestelde termijn
- dat het op grond van de sanering te betalen bedrag wordt afgeboekt op de hoofdsom
- de positie die de Belastingdienst inneemt ten aanzien van het mogelijk aansprakelijk stellen van derden. Als nog een (eventuele) opbrengst uit een aansprakelijkstelling moet worden afgeboekt, boekt de ontvanger deze opbrengst, voordat de kwijtschelding op de betreffende belastingaanslagen geformaliseerd wordt.
- het bedrag dat moet worden voldaan op de in de sanering betrokken belastingaanslagen, inclusief bestuurlijke boeten, kosten en rente dat binnen een korte termijn het te betalen bedrag moet zijn voldaan
- de periode waarbinnen de belastingschuldige aan de ontvanger een opgave moet verstrekken van de volgende gegevens (voor zover deze gegevens nog niet door de ontvanger zijn ontvangen) zijn vermeld:
 - de namen van de concurrente crediteuren
 - de totale vorderingen
 - de niet betaalde bedragen alsmede de hiermee corresponderende omzetbelastingbedragen
- als bij een in de sanering op te nemen belastingaanslag een desinvesteringsbijtelling is inbegrepen, moet de ontvanger in de beschikking opnemen dat **dát** deel integraal moet worden voldaan **vóór** een door de ontvanger te vermelden datum
- de posten van de Belastingdienst met betrekking tot komende verminderingen die betrekking hebben op belastingaanslagen die in de sanering zijn betrokken
- dat toetreding tot de sanering geen invloed heeft op de positie van de Belastingdienst in de sfeer van de heffing
- eventuele overige voorwaarden

Als de ontvanger geen kwijtschelding kan verlenen omdat (toekomstgericht) nog aan (een) gestelde voorwaarde(n) moet worden voldaan, dan verleent de ontvanger geen kwijtschelding maar zegt hij toe dat voor de betreffende belastingaanslagen geen verdere invorderingsmaatregelen meer zullen worden getroffen.

Slechts het niet voldoen aan de gestelde voorwaarde(n) kan dan leiden tot intrekking van deze toezegging. Voor het overige heeft het 'geen invorderingsmaatregelen meer treffen' voor de belastingschuldige dezelfde betekenis als kwijtschelding.

47.8.2. Verzoek afwijzen

Als de ontvanger niet instemt met het verzoek om sanering van een ondernemer, dan wijst hij het verzoek om kwijtschelding af bij een - voor administratief beroep vatbare - beschikking. In de beschikking vermeldt de ontvanger de volgende gegevens:

- een motivering die is toegesneden op de situatie van het geval
- de mededeling dat de belastingschuldige in beroep kan gaan tegen de beschikking binnen 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving waarmee de beschikking bekend is gemaakt. Het beroepschrift moet zijn gericht tot de directeur, maar bij de ontvanger worden ingediend

Als de ontvanger bij beschikking afwijzend heeft beslist op een ingediend verzoek om sanering, dan moet het op de belastingaanslag(en) verschuldigde bedrag binnen 10 dagen na dagtekening van de afwijzende beschikking, of binnen de op het aanslagbiljet aangegeven betaaltermijn worden voldaan.

Na deze termijn kan de invordering worden aangevangen of voortgezet. Als sprake is van versnelde invordering hoeft de ontvanger de termijn van 10 dagen niet te respecteren.

48. Kwijtschelding van conserverende aanslagen

Kwijtschelding (Invorderingswet 1990, artikel 26) is een onherroepelijke maatregel waardoor de schuldvordering van de Belastingdienst - in dit geval dus de belastingaanslag - tot het beloop van de kwijtschelding teniet gaat. De ontvanger kan gehele of gedeeltelijke kwijtschelding verlenen als de belastingschuldige niet in staat is - anders dan met buitengewoon bezwaar - de belastingaanslag te betalen. In het algemeen is sprake van buitengewoon bezwaar als het de belastingschuldige aan middelen ontbreekt om de belastingaanslag te betalen.

De ontvanger kan kwijtschelding verlenen voor conserverende belastingaanslagen in het kader van de Wet IB 2001. Dit is alleen mogelijk als het gaat om:

- pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties
- vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang in grensoverschrijdende situaties

48.1. Kwijtschelding IB voor pensioen- en lijfrente

Kwijtschelding van de belastingaanslagen inkomstenbelasting inzake pensioen- en/of lijfrenteaanspraken, waarvoor op de voet van artikel 25, lid 5 van de wet uitstel van betaling is verleend, kan op grond van artikel 26, lid 2 van de wet worden verleend. Kwijtschelding is mogelijk tot een bedrag gelijk aan het nog openstaande bedrag na het verstrijken van de uitsteltermijn.

De ontvanger verleent alleen op schriftelijk verzoek kwijtschelding. De ontvanger verleent geen kwijtschelding als de gegevens die voor de beoordeling van het verzoek nodig zijn, niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen de belastingschuldige bezwaar kan maken.

De belastingschuldige kan binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking, bezwaar maken bij de ontvanger. Tegen de uitspraak op het bezwaar is beroep mogelijk bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank is vervolgens hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof. De Awb en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht zijn op de beschikking van toepassing.

48.2. Kwijtschelding IB voor winst uit aanmerkelijk belang

Als een aanmerkelijkbelanghouder emigreert, wordt er een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang verondersteld. De vervreemding is dan belast voor de inkomstenbelasting. Voor de belastingaanslag die betrekking heeft op de fictieve vervreemding, wordt aan de aanmerkelijkbelanghouder een zogenaamde conserverende belastingaanslag opgelegd.

Op grond van artikel 25, lid 8 van de wet kan - nadat voldoende zekerheid is gesteld - voor de duur van 10 jaren uitstel van betaling worden verleend voor die belastingaanslagen inkomstenbelasting die is verschuldigd door toepassing van artikel 4.16, lid 1, onderdeel e van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Voorwaarden voor dit uitstel van betaling zijn:

- de verkrijger is een natuurlijk persoon die niet in Nederland woont

en

- de verkregen aandelen of winstbewijzen maken geen deel uit van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven Nederlandse onderneming als bedoeld in artikel 7.2 van de wet

en

- de verkregen aandelen of winstbewijzen behoren niet tot het resultaat uit een werkzaamheid in Nederland van hem

of

- door toepassing van artikel 4.16, lid 1 onderdeel h van de wet

of

- door toepassing van artikel 7.5, lid 4, 5 of 7 van de wet

Op grond van artikel 26, lid 3 van de Invorderingswet kan tot een bepaald bedrag kwijtschelding van de conserverende belastingaanslag worden verleend. De ontvanger verleent alleen kwijtschelding onder bepaalde voorwaarden. De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen bezwaar kan worden gemaakt.

48.2.1. Kwijtschelding voor aandeelwinst of winstbewijs

Kwijtschelding van de conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting voor winst uit aanmerkelijk belang kan worden verleend tot een bedrag gelijk aan:

- de in Nederland verschuldigde dividendbelasting of, indien dit meer bedraagt, aan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting wegens reguliere voordelen (in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001) met betrekking tot de aandelen en winstbewijzen waarop het uitstel van betaling (als bedoeld in Invorderingswet, artikel 25, lid 8) betrekking heeft
- de in het buitenland feitelijk geheven belasting over voordelen uit vervreemding (als bedoeld in Invorderingswet, artikel 25, lid 10) van aandelen waarop het uitstel van betaling betrekking heeft. Hierbij geldt de voorwaarde dat het bedrag aan kwijtschelding niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting, waarvoor ter zake van de aandelen nog uitstel van betaling is verleend.
- het nog openstaande bedrag na 10 jaren

Het totaalbedrag van de kwijtschelding voor een aandeel of winstbewijs kan in de hiervoor bedoelde gevallen niet meer bedragen dan het laagste van de volgende bedragen:

- het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van het desbetreffende aandeel of winstbewijs uitstel van betaling is verleend
- het bedrag van de belasting dat bij vervreemding van het desbetreffende aandeel of winstbewijs feitelijk in het buitenland is geheven van het vervreemdingsvoordeel ter zake waarvan op de voet van de Invorderingswet, artikel 25, lid 8 uitstel van betaling is verleend

48.2.2. Voorwaarden kwijtschelding

De ontvanger verleent alleen op schriftelijk verzoek kwijtschelding. De ontvanger verleent geen kwijtschelding als de gegevens die voor de beoordeling van het verzoek nodig zijn, niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De ontvanger verleent ook geen kwijtschelding als de voorlopige conserverende belastingaanslag nog niet is gevolgd door de (definitieve) conserverende aanslag.

48.2.3. Beslissing/bezwaar/beroep bij kwijtschelding

De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen bezwaar gemaakt kan worden. De belastingschuldige kan, binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking, bezwaar maken bij de ontvanger. Tegen de uitspraak op het bezwaar is beroep mogelijk bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank is vervolgens hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof. De Awb en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht zijn op de beschikking van toepassing.

49. WSNP

Op 1 december 1998 is de wet tot 'Wijziging van de faillissementswet in verband met de sanering van schulden van natuurlijke personen' in werking getreden, ook wel aangeduid als WSNP (Wet schuldsanering natuurlijke personen).

Doel van deze wet is:

- tegengaan dat een natuurlijk persoon tot in lengte van jaren zijn schulden blijft behouden
- verminderen van het aantal faillissementen van natuurlijke personen

De WSNP wil schuldeisers zoveel mogelijk dwingen om buiten de WSNP om tot een akkoord te komen, een zogenoemd buitengerechtelijk akkoord. De maatregelen die daartoe in de WSNP zijn opgenomen, zullen de schuldeisers als ongunstig ervaren.

De WSNP geldt alleen voor natuurlijke personen.

De WSNP wordt definitief van toepassing verklaard.

De ontvanger ontvangt via de Belastingdienst/Centrale beheereenheid informatiesystemen in Apeldoorn het uitgesproken vonnis inzake de WSNP.

Zo'n vonnis heeft een aantal gevolgen voor de ontvanger.

In een aantal gevallen is door de werking van de WSNP de handelingsbevoegdheid van de schuldenaar beperkt.

De handelwijze van de ontvanger voor een melding ter verificatie inzake de WSNP is afhankelijk van de soort schuld.

De werking van de WSNP is niet voor alle schuldeisers hetzelfde. Tijdens de looptijd van de WSNP, of bij het uitspreken van de WSNP kan de rechter een afkoelingsperiode instellen.

Gedurende een bepaalde periode kan een onderneming worden voortgezet. In de verificatievergadering wordt onder andere het ontwerp van akkoord behandeld.

Voor de rechter-commissaris en de bewindvoerder zijn belangrijke taken weggelegd, die in grote lijnen overeenkomen met die in een faillissement. Na beëindiging van de WSNP kunnen zich een aantal situaties voordoen, met verschillende gevolgen voor de ontvanger.

Naast de formele schuldsaneringsregeling op grond van de WSNP, bestaat de mogelijkheid om de schuld te saneren door middel van een gerechtelijk akkoord of een buitengerechtelijk akkoord.

Als er geen (buiten-)gerechtelijk akkoord tot stand komt, stelt de rechter de schuldsaneringsregeling vast.

Na vereffening van de boedel verricht de bewindvoerder nog een aantal handelingen.

49.1. Bereiken akkoord schuldeisers

Het doel van de wettelijke schuldsaneringsregeling is: de bereidheid van de schuldeisers bevorderen om in onderling overleg een regeling te treffen met de schuldenaar, of om een minnelijk akkoord met de schuldenaar aan te gaan.

Daarom is in de WSNP een aantal maatregelen opgenomen die de schuldeisers als ongunstig zullen ervaren, namelijk:

- de rechter kan ook zonder instemming van de (al dan niet bevoorrechte) schuldeisers een saneringsplan vaststellen (Faillissementswet, artikel 332, lid 4)
- de schuldeisers kunnen geen verhaal meer zoeken voor vorderingen die onder de WSNP vallen (Faillissementswet, artikel 301); dit geldt niet voor de bevoorrechte schuldeisers, de zogenaamde separatisten
- niet alleen de bevoorrechte schuldeisers ontvangen iets, ook de concurrente schuldeisers delen mee (Faillissementswet, artikel 349, lid 2)
- als de schuldenaar een akkoord heeft aangeboden dat de schuldeisers niet hebben aanvaard, kan de rechter-commissaris dit akkoord in een aantal gevallen toch verbindend verklaren

49.2. Op wie van toepassing?

Een natuurlijk persoon kan verzoeken om toepassing van de schuldsaneringsregeling (Faillissementswet, artikel 284, lid 1). Ook natuurlijke personen die een zelfstandig beroep of bedrijf uitoefenen, kunnen toepassing van de regeling verzoeken.

Op rechtspersonen is de regeling niet van toepassing.

De regeling is ook niet van toepassing op samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen, zoals de maatschap of vennootschap onder firma. Wel is het mogelijk dat een of meer deelnemers om toepassing van de regeling verzoeken. Dit betekent dat het samenwerkingsverband wordt ontbonden (Burgerlijk Wetboek, artikel 7A:1683 sub 4).

Toepassing van de schuldsaneringsregeling op een nalatenschap is niet mogelijk. Wanneer een persoon in de WSNP overlijdt, wordt zo snel mogelijk de WSNP beëindigd. De nalatenschap zal dan volgens Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek worden afgewikkeld.

Volgens artikel 284, lid 1 van de Faillissementswet kan de WSNP worden toegepast als is voldaan aan een van de volgende criteria:

- als redelijkerwijs is te voorzien dat een persoon niet zal kunnen voortgaan met het betalen van zijn schulden; of

- als hij in de toestand verkeert dat hij heeft opgehouden te betalen

Anders dan bij surseance hoeven de schulden niet opeisbaar te zijn. De WSNP kan ook worden toegepast als de schuldenaar maar één schuld heeft. Er ontbreekt een schakelbepaling ten aanzien van het pluraliteitsvereiste.

49.3. Definitieve schuldsaneringsregeling

De schuldenaar moet zelf aan de rechtbank een verzoek doen tot toepassing van de schuldsaneringsregeling. Het verzoek kan ook worden gedaan door de gemeente waar de schuldenaar woont of verblijft. De WSNP-rechter verkrijgt de mogelijkheid voorlopige voorzieningen te treffen, op verzoek van de schuldenaar of B&W (Faillissementswet, artikel 287b). Dit verzoek zal worden gedaan voorafgaand aan de behandeling van het WSNP-verzoek. Een voorlopige voorziening kan gegeven worden als sprake is van een 'bedreigende situatie'. Onder een bedreigende situatie verstaat het wetsvoorstel (tweede lid):

- gedwongen ontruiming
- beëindiging van de levering van gas, elektra of water
- opzegging dan wel ontbinding van de zorgverzekering

Een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 287b Faillissementswet biedt de schuldenaar bescherming nog vóórdat de WSNP van toepassing is. De rechter kan een voorziening opleggen voor maximaal zes maanden (Faillissementswet, artikel 287b, lid 5). Volgens artikel 287b, lid 6 Faillissementswet moet de instantie die de buitengerechtelijke schuldsanering uitvoert na afloop van de voorziening verslag uitbrengen aan de rechtbank.

Artikel 287, lid 4 Faillissementswet maakt het mogelijk om voor de insolventierechter, die over het WSNP-verzoekschrift oordeelt, voorlopige voorzieningen te vragen. Deze voorlopige voorziening kan worden uitgesproken ter overbrugging van de periode tussen de indiening van en de beslissing op het verzoekschrift, als er een noodvoorziening nodig is. Als voorbeelden zijn genoemd een acuut dreigende uit-huis-zetting, afsluiting van nutsvoorzieningen, openbare verkoop van de inventaris. De toegang tot de voorzieningenrechter blijft eveneens open. De voorlopige voorziening kan worden gevraagd in het verzoekschrift tot toepassing van de WSNP.

Als dit verzoek al is ingediend kan de schuldenaar dit bij een afzonderlijk verzoekschrift doen.

Als de schuldenaar een volledig verzoekschrift niet op de vereiste korte termijn kan opstellen, zal hij zich tot de kortgedingrechter moeten wenden. Voordeel van deze procedure bij de insolventierechter boven een kort geding bij de voorzieningenrechter is dat de insolventierechter een volledig aanvraagdossier voor zich heeft.

Verschil tussen de voorlopige voorzieningen op grond van artikel 287b en artikel 287, lid 4 Faillissementswet:

Artikel 287 lid 4 Faillissementswet is bedoeld als vervanging van de verdwenen voorlopige toepassing, terwijl artikel 287b Faillissementswet bedoeld is voor het 'bereiken van een soort adempauze die de schuldenaar in staat moet stellen het minnelijk traject voort te zetten om met zijn schuldeisers een regeling van zijn schuldeisers te bereiken c.q. af te ronden'.

Als de rechtbank het verzoek toewijst, spreekt de rechter de regeling meteen definitief uit.

Als het ingediende verzoek niet compleet is (het bevat niet alle informatie als bedoeld in artikel 285, lid 1 Faillissementswet), geeft de rechtbank de schuldenaar één maand (was 21 dagen) de tijd de ontbrekende informatie alsnog te verstrekken. De griffier geeft de gemeentelijke instelling onverwijld bericht van deze termijn.

Slaagt men er ook in die maand niet in een volledig dossier aan de rechtbank over te leggen, dan wordt de schuldenaar niet ontvankelijk verklaard. Hierna kan de schuldenaar een nieuw verzoek doen als hij de stukken compleet heeft.

Als de rechter de regeling definitief van toepassing verklaart, doet hij dat bij vonnis. De uitspraak wordt afgekondigd in de Staatscourant en in één of meer nieuwsbladen die door de rechter-commissaris worden aangewezen.

Het vonnis omvat inhoudelijk:

- de dag waarop de schuldvordering uiterlijk bij de bewindvoerder moet zijn ingediend
- de dag, het uur en de plaats waarop de verificatievergadering wordt gehouden (Faillissementswet, artikel 289)
- de naam, de woonplaats en het beroep van de schuldenaar
- de naam van de rechter-commissaris
- de naam en de woonplaats of het kantoor van de bewindvoerder

49.4. Uitgesproken vonnis

Het contact tussen de griffies van de arrondissementsrechtbanken en de Belastingdienst loopt via de CBI in Apeldoorn:

De Belastingdienst/Centrale beheereenheid informatiesystemen,
Systeemcluster PGI,
telefoon (055) 528 26 02.

De griffies stellen de CBI zo spoedig mogelijk na de uitspraak per fax op de hoogte.

Als er gerechtelijke uitspraken inzake de WSNP zijn, geeft de CBI die zo snel mogelijk door aan de bevoegde ontvanger. Als het om een uitgesproken wettelijke schuldsanering gaat, meldt de CBI die nog op de

dag van binnenkomst of uiterlijk de volgende werkdag voor 12.00 uur per fax aan het bevoegde kantoor.

Van elke gerechtelijke uitspraak inzake de WSNP stuurt de CBI ook bericht naar de Centrale Douane Administratie te Apeldoorn.

49.5. Gevolgen voor de ontvanger

Zodra de WSNP op de belastingschuldige van toepassing is verklaard, heeft dit gevolgen voor de ontvanger.

Zo zullen bepaalde beslagen vervallen.

Sommige belastingaanslagen worden dadelijk en ineens invorderbaar. Maar de ontvanger kan voor belastingaanslagen die onder de werking van de WSNP vallen, geen vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990.

Heeft de ontvanger de belastingschuldige gegijzeld, dan geldt een andere werkwijze.

Tijdens de WSNP kan de ontvanger overgaan tot beslaglegging op bodemzaken.

Bij bezitloos pandrecht behartigt de bewindvoerder de belangen van de ontvanger.

Als de boedelschulden niet worden betaald, onderneemt de ontvanger actie.

Voor uit te betalen bedragen gelden niet zonder meer de verrekeningsregels van artikel 24 van de Invorderingswet 1990.

Aansprakelijkstelling voor belastingschulden tijdens en na de toepassing van de WSNP is mogelijk (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.2.2). In sommige gevallen is de belastingschuldige geen rente verschuldigd.

49.5.1. Vervallen beslagen

Als de ontvanger op het moment van de uitspraak van de WSNP executies heeft voorbereid, moet hij deze schorsen.

Gelegde beslagen vervallen met ingang van de dag waarop de rechter de toepassing van de WSNP heeft uitgesproken (Faillissementswet, artikel 301, lid 3). Of ze vervallen eerder, als de rechter hiervoor een vroeger tijdstip bepaalt.

Dit geldt ook voor het beslag op bezitloos verpande bodemzaken. Inbeslagname van bezitloos verpande bodemzaken is dus niet mogelijk. Het algemeen WSNP-beslag treedt daarvoor van rechtswege in de plaats. De ontvanger stelt de bewindvoerder in kennis van alle beslagen die al gelegd waren op het moment van de vantoepassingverklaring. De ontvanger stelt de bewindvoerder ook in kennis van:

- de hem bekende zaken als bedoeld in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 die niet in een beslag zijn opgenomen en waarop een bezitloos pandrecht is gevestigd
- een beslag dat op grond van het bodemrecht is gelegd op roerende zaken van derden

49.5.2. Dadelijk/ineens invorderbare aanslag

Een belastingaanslag die onder de werking van de WSNP valt, is dadelijk en ineens invorderbaar (Invorderingswet 1990, artikel 10). Uitzondering: een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting met een dagtekening die ligt in het jaar waarover de aanslag is vastgesteld. Deze is niet dadelijk en ineens invorderbaar.

De ontvanger kan als schuldeiser geen verhaal meer zoeken voor belastingaanslagen waarop de WSNP van toepassing is verklaard.

49.5.3. Gijzeling

Als de rechter de WSNP definitief van toepassing verklaart terwijl belastingschuldige is gegijzeld, moet de ontvanger de gegijzelde van rechtswege uit de gijzeling ontslaan. Maar hij heft de gijzeling niet op als deze mede strekt tot belastingaanslagen die niet onder de werking van de WSNP vallen.

49.5.4. Bodemzaken

Tijdens de WSNP behoudt de ontvanger het recht om beslag te leggen op bodemzaken en over te gaan tot executie daarvan (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.1.2). Een reeds gelegd beslag op zaken die niet aan belastingschuldige toebehoren, vervalt niet. Deze kan de ontvanger uitwinnen.

De ontvanger gaat dus tijdens de WSNP zo snel mogelijk, maar in ieder geval voor het einde van die regeling, over tot verkoop van de in beslag genomen bodemzaken.

Na beëindiging van de WSNP, als er sprake is van een akkoord of schone lei, kan de ontvanger geen bodembeslag meer leggen voor belastingschulden die als natuurlijke verbintenissen moeten worden aangemerkt. En hij kan een reeds gelegd bodembeslag niet meer uitwinnen.

Dit is anders als de omzetting tot natuurlijke verbintenis gebeurde op basis van een 'dwangakkoord'. De ontvanger kan dan wel bodembeslag leggen voor de geconverteerde aanslagen. Hij beroept zich hierbij op artikel 340, lid 3 j° artikel 160 van de Faillissementswet.

49.5.5. Bezitloos pandrecht

Zaken van de saniet vallen in de boedel. Dit geldt ook voor zaken waarop ten behoeve van derden een bezitloos pandrecht is gevestigd.

Voor de rechten die de ontvanger heeft, is het van belang dat de bezitloos verpande zaken zich in de boedel bevinden. De bewindvoerder moet in dat geval de belangen van de ontvanger behartigen (Faillissementswet, artikel

299, lid 3 jo artikel 57, lid 3 en Invorderingswet 1990, artikel 21, lid 2). Als de pandhouder de bezitloos verpande zaken te gelde maakt, moet hij de netto-opbrengst daarvan aan de bewindvoerder afdragen. Maar hij draagt niet meer af dan het bedrag van de vordering van de fiscus waarvoor deze bevoorrecht is boven pand.

Dit geldt niet voor toeslagschuld. Als het gaat om vorderingen van het UWV voor tijdvakken die zijn gelegen vóór 1 januari 2006, dan heeft het UWV geen rechten op de opbrengst van het pand.

Het is niet van belang of de fiscale vorderingen ten tijde van de liquidatie van de bezitloos verpande zaken al zijn geformaliseerd in belastingaanslagen.

De bevoegdheid die de bewindvoerder heeft, kan op verschillende tijdstippen worden uitgeoefend:

- ten tijde van het vaststellen van de (slot)uitdelingslijst
- wanneer duidelijk wordt dat de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van de pandhouder onvermijdelijk maakt
- wanneer duidelijk wordt dat de boven de pandhouder bevoorrechte vorderingen van de fiscus niet uit het vrije actief kunnen worden voldaan

49.5.6. Boedelschulden

Onder boedelschulden vallen die belastingschulden die materieel zijn ontstaan gedurende de toepassing van de WSNP. De bewindvoerder moet de boedelschuldeisers in beginsel uit de boedel betalen. De ontvanger kan hem hierop aanspreken.

Boedelschulden uit een opgeheven faillissement blijven boedelschulden tijdens de toepassing van de schuldsaneringsregeling (Faillissementswet, artikel 358, lid 3).

Bij afsluiting van die regeling vallen ze wel onder de schone lei. Vorderingen uit schulden die voortvloeien uit strafrechtelijke boetes vallen niet onder de schone lei (Faillissementswet, artikel 358, lid 4).

Als de bewindvoerder de boedelschulden ten onrechte niet voldoet, tracht de ontvanger om langs minnelijke weg alsnog voldoening te krijgen. Lukt dit niet, dan richt de ontvanger zich tot de rechter-commissaris om de bewindvoerder te bewegen aan zijn verplichtingen te voldoen.

In het uiterste geval kan de ontvanger beslag leggen op goederen uit de boedel en deze uitwinnen. Het uitgangspunt is dat voor boedelschulden in de regel geen betalingsregeling wordt getroffen. Zijn er boedelschulden niet voldaan tijdens de WSNP, dan behoudt de ontvanger na afloop van de WSNP wel recht op een volledig afdwingbare vordering op de schuldenaar.

Tijdens de WSNP kan de ontvanger niet het faillissement van de schuldenaar aanvragen in het kader van de invordering van boedelschulden.

Artikel 305 van de Faillissementswet, dat de gevolgen voor lopende huurovereenkomsten regelt, lijkt op artikel 39 van de Faillissementswet. Maar huurschulden die zijn ontstaan na de WSNP zijn in beginsel geen boedelschuld. Dit is dus anders dan bij faillissement en surseance. De schuldenaar moet de huur voldoen uit de hem ter beschikking gelaten middelen.

Bij de voortzetting van beroep of bedrijf tijdens schuldsanering is dat anders: in dat geval zijn de aan die voortzetting toe te rekenen huurpenningen wel boedelschuld (Faillissementswet, artikel 311, lid 3).

49.5.7. Uit te betalen bedragen

Voor uit te betalen bedragen die zijn vastgesteld nadat de toepassing van de WSNP is geëindigd, en die betrekking hebben op een periode van voor de vantoepassingverklaring, geldt het volgende. De ontvanger kan deze verrekenen met de tot een natuurlijke verbintenis (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.2.2 en Burgerlijk Wetboek, artikel 6:3, lid 2, onderdeel a) gereduceerde belastingschuld.

Verrekening is toegelaten als zowel de schuld als de vordering zijn ontstaan vóór de uitspraak tot de toepassing van de WSNP (Faillissementswet, artikel 307, lid 1). Voor belastingschulden die onder de WSNP vallen, geldt artikel 24 van de Invorderingswet 1990 niet. Verrekening moet plaatsvinden op grond van artikel 313 van de Faillissementswet. Voor boedelschulden geldt artikel 24 van de Invorderingswet 1990 wel.

49.5.8. Rente

De schuldenaar is geen rente verschuldigd met ingang van de vantoepassingverklaring van de WSNP (Faillissementswet, artikel 303, lid 1 en artikel 128). Dit betreft zowel wettelijke rente, zoals de heffings- en invorderingsrente, als overeengekomen rente. Dit geldt alleen voor rente over vorderingen waarvoor de WSNP geldt.

Artikel 303, lid 1 Faillissementswet bepaalt dat de rente gedurende de WSNP niet verschuldigd is. In faillissement wordt de rente wel verschuldigd maar kan niet worden geverifieerd.

Artikel 303, lid 2 Faillissementswet bepaalt dat de renteverplichting herleeft met terugwerkende kracht. Het geldt voor de situatie waarin de schuldsaneringsregeling tussentijds wordt opgeheven wegens verwijtbare redenen op grond van artikel 350, lid 3, onder c, d, e, f en g Faillissementswet.

Volgens het derde lid van artikel 303 Faillissementswet kan de rechtbank bij het van toepassing verklaren tot toelating tot de WSNP bepalen dat de lopende hypotheekrente door de schuldenaar toch verschuldigd is. Gedurende de WSNP heeft de rechter-commissaris deze bevoegdheid. Toepassing van deze bepaling is alleen mogelijk als het een huis betreft waarin de schuldenaar woont en dat wonen in het belang is van de boedel. Daarnaast is in artikel 358, lid 5 Faillissementswet opgenomen dat een dergelijke hypotheek aan het einde van de schuldsaneringsregeling niet onder de schone lei valt.

De eigen woning die in bezit is van een schuldenaar kan, hetzij door de bank worden geveild, hetzij onderhands door de bewindvoerder worden verkocht.

49.6. Handelingsbevoegdheid schuldenaar

Degene op wie de WSNP van toepassing is verklaard, blijft zelfstandig bevoegd tot het verrichten van rechtshandelingen (Faillissementswet, artikel 297, lid 1). Dat geldt voor alles wat niet in de boedel valt. Ten aanzien van de boedel is alleen de bewindvoerder bevoegd.

De bewindvoerder beheert de goederen uit de boedel en is bevoegd daarover in het kader van het beheer en de vereffening te beschikken. De schuldenaar mag voor de goederen uit de boedel geen feitelijke en beschikkingshandelingen verrichten (Faillissementswet, artikel 296).

Hoewel de schuldenaar zelfstandig bevoegd is tot het verrichten van rechtshandelingen, heeft hij voor rechtshandelingen wel toestemming nodig van de bewindvoerder (Faillissementswet, artikel 297, lid 2). Deze regeling is opgenomen om de schuldenaar tegen zichzelf te beschermen. Voorkomen moet worden dat de WSNP mislukt omdat de schuldenaar te veel financiële risico's neemt. Als de schuldenaar rechtshandelingen verricht zonder toestemming, kan alleen de bewindvoerder de vernietiging daarvan inroepen (Faillissementswet, artikel 297, lid 3). Een individuele schuldeiser heeft die bevoegdheid niet.

Ontstaan er verbintenissen van de schuldenaar tijdens de WSNP, dan is de boedel niet aansprakelijk. Maar de boedel is wel aansprakelijk als de boedel hiervan voordeel heeft (Faillissementswet, artikel 24).

49.7. Soorten schulden

De handelwijze van de ontvanger voor een melding ter verificatie inzake de WSNP, is afhankelijk van de soort schuld. De volgende soorten schulden kunnen voorkomen:

- verifieerbare schulden. Dit zijn belastingschulden die materieel zijn ontstaan vóór de dag dat de WSNP van toepassing is verklaard. Hieronder vallen ook: bepaalde vorderingen die later opkomen, maar die voortvloeien uit rechtsverhoudingen die al bestonden op het moment van de vantoepassingverklaring van de WSNP (Faillissementswet, artikel 299, lid 1).
- boedelschulden. Dit zijn belastingschulden die materieel zijn ontstaan op of na de dag van de vantoepassingverklaring van de WSNP. De ontvanger meldt een boedelschuld niet aan ter verificatie bij de bewindvoerder, omdat deze niet onder de werking van de WSNP valt. De boedel is hiervoor niet aansprakelijk, tenzij zij daardoor is gebaat (Faillissementswet, artikel 24). Boedelschulden moeten worden voldaan vóórdat uitkeringen worden gedaan aan de schuldeisers die wel onder de werking van de WSNP vallen. Een boedelschuld kan onder andere ontstaan door toedoen van de bewindvoerder of van de schuldenaar

zelf. Als de boedelschuld niet op de gewone wijze wordt betaald, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. Hij moet zich echter in beginsel tot de bewindvoerder (als beheerder van de boedel) wenden. Als het niet tot betaling komt, kan de ontvanger beslag leggen op de boedelgoederen. Hij mag echter tijdens de WSNP niet tot uitwinning overgaan. Want als niet aan de boedelvordering wordt voldaan, kan dat leiden tot tussentijdse beëindiging van de schuldsanering.

- belastingschulden van de schuldenaar die niet onder de WSNP vallen en die geen boedelschulden zijn (Faillissementswet, artikel 297, lid 1). Deze schulden moet de schuldenaar betalen uit zijn vermogen/inkomen dat buiten de boedel valt. Als hij niet betaalt, kan de ontvanger overgaan tot invorderingsacties tegenover de schuldenaar en eventueel zelfs tot het aanvragen van zijn faillissement (Faillissementswet, artikel 312, lid 1).

49.8. Soorten schuldeisers

De WSNP werkt voor alle vorderingen, behalve voor vorderingen van separatisten (pand- en hypotheekhouders) (Faillissementswet, artikel 299, lid 3). Op het tijdstip dat de WSNP van toepassing wordt verklaard, vindt een fixatie plaats van die vorderingen. Het gaat daarbij om vorderingen die op dat moment bestaan (Faillissementswet, artikel 299 lid 1, letter a). Rechtsvorderingen die onder de werking van de WSNP vallen, kunnen niet anders worden ingesteld dan door aanmelding ter verificatie (Faillissementswet, artikel 26).

Voor de separatisten is bepaald dat artikel 57-59a van de Faillissementswet van overeenkomstige toepassing zijn (Faillissementswet, artikel 299, lid 3). Dit betekent dat ook het derde lid van artikel 57 van toepassing is. Bij de verdeling van de opbrengst oefent de bewindvoerder dus mede de rechten uit van (onder andere) de ontvanger in het kader van zijn bodemvoorrecht ex artikel 21, lid 2 j° 22, lid 3, Invorderingswet 1990.

Een schuldeiser die retentierecht heeft op een aan de schuldenaar toebehorende zaak, verliest dit niet (Faillissementswet, artikel 299b, lid 1) door de WSNP. Omdat de positie van de bevoorrechte schuldeisers bij de WSNP afwijkt van die in faillissement, is de positie van de retentor anders uitgewerkt. Dit betekent dat de retentor eerder dan bij een faillissement bevoegd is tot parate executie.

De hoofdregel is: schulden zijn na beëindiging van de WSNP niet langer afdwingbaar. Uitzondering: studieschulden waarop titel 5 van hoofdstuk 11 van de Wet op de studiefinanciering (WSF) van toepassing is (Faillissementswet, artikel 299a).

De WSNP werkt niet ten bate van borgen en andere medeschuldenaren (Faillissementswet, artikel 300). Dit betekent dat deze gewoon kunnen worden aangesproken.

Bij vorderingen die onder de WSNP vallen, mag de schuldenaar de schuldeisers niet betalen ten laste van goederen die niet tot de boedel behoren. Zo'n betaling is nietig (Faillissementswet, artikel 306). Betaling op die vorderingen moet - zo mogelijk - uit de boedel plaatsvinden. Betaling door een derde blijft mogelijk. Doel van deze bepaling is: ervoor zorgen dat

schuldeisers van vorderingen die onder de WSNP vallen, zoveel mogelijk gelijk worden behandeld.

49.9. Afkoelingsperiode

Bij de vantoepassingverklaring van de WSNP, en ook tijdens de WSNP, kan er een afkoelingsperiode worden bepaald (Faillissementswet, artikel 63a). De maximumduur is hier anders dan bij faillissement en surseance. De periode van maximaal 1 maand kan telkens worden verlengd.

De afkoelingsperiode eindigt in ieder geval als de uitspraak waarbij het saneringsplan is vastgesteld, definitief is (Faillissementswet, artikel 63a).

49.10. Voortzetting onderneming na schuldsaneringsregeling

Uitgangspunt van de WSNP is, dat de goederen van de schuldenaar in principe moeten worden geliquideerd.

Dit zou nadelig voor de boedel kunnen zijn als direct na de vantoepassingverklaring van de WSNP het zelfstandige beroep of bedrijf van de schuldenaar zou moeten worden gestaakt. De rechter-commissaris kan dan bepalen dat de uitoefening van het zelfstandig beroep of bedrijf (tijdelijk) kan worden voortgezet (Faillissementswet, artikel 311, lid 1).

Dit gebeurt dan 'ten behoeve van de boedel'. De goederen die door de voortzetting worden verkregen, komen ten goede aan de boedel. De (belasting-)schulden die uit deze voortzetting voortvloeien, zijn dus boedelschulden.

49.11. Verificatievergadering

De bepalingen die gelden bij een faillissement, zijn in grote lijnen ook van toepassing op de WSNP (Faillissementswet, artikel 328).

In de verificatievergadering zal het ontwerp van een akkoord worden behandeld, als de schuldenaar dat (tijdig) heeft ingediend. De schuldenaar kan immers zijn schuldeisers een akkoord aanbieden, net als in faillissement en surseance (Faillissementswet, artikel 329, lid 1).

Omdat het akkoord ook geldt voor de preferente vorderingen, is het belangrijk dat de ontvanger inschat of hij de verificatievergadering moet bijwonen (Leidraad Invordering 2008, artikelen 73.1.1 en 73.6). Als hij ervoor kiest deze niet bij te wonen, kan hij toch aan het akkoord worden gebonden.

Er bestaat geen verplichting een verificatievergadering te houden. Het verslag moet nu binnen twee maanden na de uitspraak tot toepassing van de schuldsaneringsregeling worden uitgebracht. Wordt de verificatievergadering binnen die twee maanden gehouden, dan moet het verslag in ieder geval uiterlijk tien dagen vóór die vergadering ingediend worden. De verslagen die nadien tijdens de duur van de regeling moeten worden ingediend gaan over de voortgang van de schuldsaneringsregeling.

Verificatievergaderingen worden zelden door schuldeisers bezocht. Artikel 328a Faillissementswet bepaalt dat de rechter-commissaris een pro forma vergadering kan beleggen. Dit kan als noch de bewindvoerder, noch een van de schuldeisers te kennen geeft behoefte te hebben aan een dergelijke vergadering.

Daartoe raadpleegt de rechter-commissaris allereerst de bewindvoerder. Stelt die prijs op het voorleggen van de lijsten met geverifieerde vorderingen, dan vindt de vergadering doorgang.

De rechter-commissaris bepaalt op welke dag, tijd en plaats de vergadering zal worden gehouden.

Is een verificatievergadering niet nodig dan bepaalt de rechter-commissaris bij beschikking dat de verificatievergadering pro forma wordt gehouden.

Deze beschikking van de rechter-commissaris wordt in artikel 315 Faillissementswet uitgesloten van hoger beroep. De bewindvoerder stuurt aan de schuldeisers een kennisgeving dat de verificatievergadering pro forma wordt gehouden. Hij vermeldt daarbij de dag en plaats. Als ten minste één van de crediteuren zich meldt dat hij gebruik wenst te maken van zijn bevoegdheid om ter zitting het woord te voeren, vindt alsnog een verificatievergadering plaats.

De lijsten van voorlopig erkende en betwiste vorderingen worden ter griffie van de rechtbank ter inzage gelegd gedurende acht dagen na dagtekening van de kennisgeving van de pro forma zitting, zodat de schuldeisers kosteloos inzage kunnen krijgen.

Meldt niemand zich, dan is de pro forma zitting een feit en gelden de vorderingen als geverifieerd. Ze zijn niet meer vatbaar voor betwisting.

Ontvangt de rechtbank een mededeling van een schuldeiser die gebruik wenst te maken van zijn bevoegdheid om aan de schuldenaar vragen te stellen of ter zitting het woord te voeren (Faillissementswet, artikelen 116 en 119), zodat een verificatievergadering gehouden dient te worden, dan wordt de verificatievergadering daadwerkelijk gehouden en blijven de lijsten ter inzage tot de dag van die vergadering. De bewindvoerder roept de schuldenaar en schuldeisers op voor de vergadering.

49.12. Rechter/commissaris/bewindvoerder

De bepalingen over het bestuur van de boedel door de rechter-commissaris en de bewindvoerder in de WSNP, stemmen in grote lijnen overeen met die in faillissement (Faillissementswet, artikel 314-321).

De postblokkade (Faillissementswet, artikel 287, lid 5) is beperkt tot dertien maanden. Van deze periode wordt verwacht dat alle financiële verplichtingen ten minste eenmaal het bureau van de bewindvoerder zijn gepasseerd. Een nadeel van de postblokkade is dat de schuldenaar het gevaar loopt belangrijke post over bijvoorbeeld sollicitaties of nieuwe (buiten de boedel vallende) oplopende schulden te laat te ontvangen.

Als de bewindvoerder redenen heeft de postblokkade eerder te beëindigen of langer te laten duren, kan hij een verzoek indienen bij de rechter-

commissaris. Ook kan de bewindvoerder de rechtbank toestemming vragen om in de resterende looptijd van de schuldsaneringsregeling nog eenmaal of meerdere malen een postblokkade te houden.

De bewindvoerder moet erop toezien dat de schuldenaar de verplichtingen nakomt die uit de WSNP volgen. Dit geldt ook voor het beheer en de vereffening van de boedel en de uitvoering van het saneringsplan (Faillissementswet, artikel 316). Het belangrijkste verschil met een curator in een faillissement is, dat de bewindvoerder in WSNP ook toezicht houdt op de schuldenaar en hem (financieel) begeleidt. Hij moet enerzijds hulp bieden aan de schuldenaar, anderzijds moet hij ook de belangen van de schuldeisers behartigen.

De taak van de bewindvoerder staat beschreven in de artikel 322-327 van de Faillissementswet. Deze artikelen komen in grote lijnen overeen met de bepalingen die gelden in faillissement. Het enige verschil is dat bij de WSNP goederen onderhands worden verkocht, tenzij de rechter-commissaris bepaalt dat de verkoop in het openbaar zal plaatsvinden (Faillissementswet, artikel 326, lid 2 en 347, lid 2).

Een dergelijke wijze van verkoop is eenvoudiger en minder tijdrovend en zal tot een hogere prijs leiden. Daarnaast zijn er minder kosten aan verbonden, zodat de opbrengst ten behoeve van de boedel groter zal zijn dan bij openbare verkoop.

49.13. Situatie na beëindiging schuldsanering

De WSNP kan op verschillende manieren worden beëindigd, namelijk:

- gewone beëindiging
- vereenvoudigde afwikkeling
- tussentijdse beëindiging
- beëindiging met een 'schone lei'

Verder eindigt de WSNP van rechtswege als de uitspraak tot homologatie van een akkoord in kracht van gewijsde gaat (Faillissementswet, artikel 340).

In het vierde lid van artikel 340 Faillissementswet is bepaald dat bij ontbinding van een akkoord, alleen als er baten aanwezig zijn, het faillissement wordt uitgesproken.

49.13.1. Gewone beëindiging schuldsanering

De 'gewone' wijze van beëindiging van de WSNP wordt geregeld in artikel 352 van de Faillissementswet.

Uiterlijk 1 maand vóór het einde van de WSNP bepaalt de rechtbank de zitting waarop de beëindiging wordt behandeld.

Op de zitting brengt de bewindvoerder een schriftelijk verslag uit. De schuldenaar en de bewindvoerder kunnen bij brief worden opgeroepen als

twijfel bestaat over gedrag van de schuldenaar gedurende de WSNP (Faillissementswet, artikel 353, lid 1). Als de schuldsaneringsregeling niet met een schone lei kan worden afgesloten, worden zij verplicht opgeroepen. Schuldeisers krijgen de gelegenheid het woord te voeren (Faillissementswet, artikel 353, lid 2).

Tijdens de zitting toetst de rechter of de schuldenaar is tekortgeschoten in de nakoming van een of meer verplichtingen die voortvloeien uit de WSNP. Dit bepaalt of de schuldenaar na de beëindiging weer met een 'schone lei' kan beginnen.

De rechter doet op de dag van de zitting, of uiterlijk op de 8e dag daarna, bij vonnis uitspraak over de vraag of de schuldenaar is tekortgeschoten in zijn verplichtingen. Als er sprake is van een tekortkoming, bepaalt de rechter of deze aan de schuldenaar kan worden toegerekend (Faillissementswet, artikel 354, lid 1). De rechter kan een toerekenbare tekortkoming buiten beschouwing laten, vanwege de bijzondere aard of de geringe betekenis van de tekortkoming (Faillissementswet, artikel 354, lid 2). De uitspraak is van belang in verband met de 'schone lei'.

De schuldenaar, en de schuldeisers die bij de behandeling zijn verschenen, kunnen gedurende 8 dagen in hoger beroep gaan tegen de uitspraak (Faillissementswet, artikel 355).

Als de bewindvoerder en de schuldenaar niet worden opgeroepen en er ook geen schuldeiser verschijnt, kan de terechtzitting pro-forma worden gehouden (Faillissementswet, artikel 353).

49.13.2. Vereenvoudigde afwikkeling schuldsanering

Vereenvoudigde afwikkeling is pas mogelijk als er geen actief is of als het actief lager is dan of gelijk is aan de boedelkosten.

Op voordracht van de rechter-commissaris, of op verzoek van de bewindvoerder of de schuldenaar, kan de rechter een dag vaststellen voor de zitting waarop de beëindiging van de WSNP wordt behandeld (Faillissementswet, artikel 352, lid 2).

Voorwaarden hierbij zijn:

- er is een verklaring van de bewindvoerder dat de schuldenaar waarschijnlijk niet aan zijn verplichtingen kan voldoen, zelfs niet gedeeltelijk
- er is nog geen dag voor de verificatievergadering bepaald
- er is 1 jaar verstreken sinds de definitieve vantoepassingverklaring van de WSNP

Het essentiële verschil met een faillissement is dat bij beëindiging van de WSNP de schulden niet blijven bestaan. De schuldenaar krijgt immers een 'schone lei'.

Tijdens de zitting toetst de rechter:

- of er inderdaad geen enkele uitkering voor de schuldeisers beschikbaar of te verwachten is; en
- of de schuldenaar heeft meegewerkt aan de verplichtingen die voortvloeien uit de WSNP

Deze toetsing is geregeld in artikel 354, lid 3 van de Faillissementswet.

De rechter heeft bij deze zitting meerdere mogelijkheden, zoals:

- het verzoek tot beëindiging toewijzen
- de schuldenaar failliet verklaren
- alsnog een verificatievergadering bepalen (Faillissementswet, artikel 354, lid 4)
- de termijn van de WSNP verlengen of zijn beslissing aanhouden. Bijvoorbeeld omdat hij nader onderzoek wil doen, of omdat uit het verslag van de bewindvoerder blijkt dat de schuldenaar op een later tijdstip geheel of gedeeltelijk aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen (Faillissementswet, artikel 354, lid 3). De rechter hoeft dus geen gebruik te maken van zijn bevoegdheid om de WSNP op deze wijze te beëindigen. Hij moet in ieder geval nagaan of daartoe voldoende aanleiding bestaat.

Bij een vereenvoudigde afwikkeling wordt er geen slotuitdelingslijst opgemaakt (Faillissementswet, artikel 356, lid 1). In deze situatie geldt: de toepassing van de schuldsaneringsregeling is van rechtswege beëindigd zodra de uitspraak tot beëindiging definitief is.

Hierbij moet onder andere worden gedacht aan bedreiging door de schuldenaar, het ontstaan van bovenmatige schulden, poging tot benadeling van schuldeisers door de schuldenaar.

Wel kan de schuldenaar van deze regeling gebruik maken als hij nog gedeeltelijk aan zijn verplichtingen zou kunnen voldoen, maar dit zo weinig baten voor de boedel oplevert, dat voortzetting van de schuldsaneringsregeling niet gerechtvaardigd is.

49.13.3. Tussentijdse beëindiging schuldsanering

De WSNP kan ook tussentijds worden beëindigd (Faillissementswet, artikel 350, lid 1). De rechtbank kan dit doen op voordracht van de rechter-commissaris, op verzoek van de bewindvoerder of de schuldenaar, op verzoek van een of meer schuldeisers of ambtshalve.

De rechter kan een schuldenaar, die op basis van goede gronden is toegelaten tot de WSNP, in een latere fase alsnog uit de regeling zetten. Dit kan hij doen als het gedrag van de schuldenaar zodanig verandert dat hij de regeling niet (langer) te goeder trouw nakomt (Faillissementswet, artikel 350, lid 3 sub c en e).

Tussentijdse beëindiging wordt vaak veroorzaakt doordat de saniet niet voldoet aan zijn inlichtingenplicht aan de bewindvoerder. Voorbeelden hiervan zijn:

- het niet vermelden van inkomsten
- het niet reageren op vragen van de bewindvoerder
- het achterhouden van vermogensbestanddelen

De rechter kan bij deze beoordeling informatie gebruiken die al bestond voor de toelating tot de regeling. De rechter beoordeelt de verzwegen informatie aan de hand van de toelatingseisen in artikel 288 van de Faillissementswet. De vraag is of de verzwegen informatie tot een afwijzing van de WSNP zou hebben geleid als zij bekend was geweest bij de behandeling van het verzoek om toepassing van de WSNP. Als dat het geval is, beëindigt de rechter de WSNP.

De gronden voor beëindiging zijn in artikel 350, lid 3 van de Faillissementswet limitatief opgesomd:

- a. De vorderingen ten aanzien waarvan de WSNP werkt, zijn voldaan.
- b. De schuldenaar is in staat zijn betalingen te hervatten.
- c. De schuldenaar komt een of meer van zijn uit de WSNP voortvloeiende verplichtingen niet na.
- d. De schuldenaar doet of laat bovenmatige schulden ontstaan.
- e. De schuldenaar probeert zijn schuldeisers te benadelen.
- f. Feiten en omstandigheden die al bestonden en een reden tot afwijzing zijn (Faillissementswet, artikel 288, lid 2).
- g. Als de schuldenaar aantoont dat hij niet in staat is aan zijn, uit de schuldsanering voortvloeiende, verplichtingen te voldoen.

Als de rechter de WSNP beëindigt op een van de gronden genoemd onder c, d en e, dan volgt hieruit van rechtswege het faillissement van de schuldenaar (Faillissementswet, artikel 350, lid 5).

Voordat de rechter over de tussentijdse beëindiging beslist, hoort hij de schuldenaar. De schuldeisers kunnen voor de zitting worden opgeroepen (Faillissementswet, artikel 350, lid 2). Ook zullen de bewindvoerder en rechter-commissaris worden gehoord.

Artikel 358, lid 3 Faillissementswet verduidelijkt de positie in de schuldsaneringsregeling van boedelschulden die voortvloeien uit een vóór de toepassing van de schuldsaneringsregeling opgeheven faillissement (Faillissementswet, artikel 15d, lid 1 letter f). Deze boedelschulden uit faillissement blijven ook boedelschulden tijdens de toepassing van de schuldsaneringsregeling. Deze vallen bij afsluiting van die regeling wel onder de schone lei. Dit is vooral relevant voor ex- ondernemers die vaak met een faillissement starten dat vervolgens wordt omgezet in een schuldsaneringsregeling.

Het nieuwe vierde lid van artikel 358 Faillissementswet zondert de schone lei uit van vorderingen uit schulden die voortvloeien uit strafrechtelijke boetes. Schuldenaren met dergelijke boetes wordt de toegang tot de schuldsaneringsregeling geweigerd. (Faillissementswet, artikel 288, lid 2 letter b).

De categorie vermogenssancties is beperkt tot die sancties die rechtstreeks voortvloeien uit een strafrechtelijke veroordeling. Dit biedt de meeste rechtszekerheid.

49.13.4. Beëindiging met schone lei

Artikel 358, lid 1 van de Faillissementswet is een belangrijke bepaling voor de WSNP. Hierin is de beëindiging met 'een schone lei' geregeld. Dit is de 'beloning' voor de schuldenaar nadat hij een aantal (meestal 3) jaren op een minimumniveau heeft geleefd.

Volgens dit artikel is een vordering die valt onder de WSNP na beëindiging van de WSNP niet langer afdwingbaar. Het maakt daarbij niet uit of de schuldeiser is opgekomen in de WSNP en of de vordering is geverifieerd.

Een vordering die niet afdwingbaar is, is aan te merken als een natuurlijke verbintenis in de zin van artikel 6:3, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek. De rechtspositie van de schuldeiser 'met een schone lei' is vergelijkbaar met die van een schuldeiser in een faillissement dat met een akkoord is geëindigd.

Beëindiging van de WSNP met een 'schone lei' of door een dwangakkoord, heeft gevolgen voor de ontvanger. Belastingschulden waarop de WSNP van toepassing was, worden na de beëindiging niet kwijtgescholden. Ze worden aangemerkt als een natuurlijke verbintenis. De ontvanger leidt deze schuld oninbaar.

De verlenging van de verjaringstermijn voor het recht tot dwanginvordering en verrekening heeft voor deze belastingaanslagen dan ook geen effect. Maar als de WSNP niet met een schone lei wordt beëindigd, heeft verlenging van de verjaringstermijn wel zin. De verjaringstermijn wordt dan verlengd met de duur van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

De ontvanger kan een nog een uit te betalen bedrag verrekenen voor zover dat bedrag betrekking heeft op een periode vóór de WSNP.

Ook na beëindiging van de WSNP kan de ontvanger nog derden aansprakelijk stellen voor eventuele onbetaald gebleven belastingaanslagen die als natuurlijke verbintenissen worden aangemerkt. Hij kan ook aansprakelijkheidsprocedures voortzetten die al in gang waren gezet (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.2.2).

Als bij de toets door de rechter blijkt dat de schuldenaar zijn verplichtingen niet juist heeft voldaan, verkrijgt hij niet 'de schone lei' (Faillissementswet, artikel 358, lid 2).

De rechter kan de schuldenaar de verkregen 'schone lei' ook weer ontnemen (artikel 358a Faillissementswet). Namelijk als na de beëindiging

van de WSNP blijkt dat de schuldenaar zijn schuldeisers heeft benadeeld. Bijvoorbeeld doordat hij inkomsten of goederen heeft verzwegen die tot de boedel behoren.

Een belanghebbende kan dan de rechter verzoeken om de 'schone lei' weer in te trekken. Als de rechter dat doet, dan vervalt de bepaling dat de overblijvende vorderingen niet langer afdwingbaar zijn. Dit geldt algemeen, en niet alleen voor de vorderingen van de belanghebbende die het verzoek heeft ingediend. De schuldeisers kunnen nu dus hun vorderingen weer opeisen bij de schuldenaar.

De uitspraak op het verzoek moet worden gepubliceerd (Faillissementswet, artikel 358a, lid 5).

49.14. (Buiten)gerechtelijk akkoord

Naast de formele schuldsaneringsregeling op grond van de WSNP, bestaat de mogelijkheid om de schuld te saneren door middel van een gerechtelijk akkoord of een buitengerechtelijk akkoord.

Een buitengerechtelijk akkoord is een akkoord dat wordt aangeboden als er (nog) geen sprake is van een WSNP-uitspraak door de rechter. Dit kan als duidelijk is dat de schuldenaar in een situatie verkeert waarin hij voor toepassing van de WSNP in aanmerking komt.

Van een gerechtelijk akkoord is sprake in de volgende situatie: de WSNP is al door de rechter uitgesproken, maar er is nog geen feitelijke regeling op grond van de WSNP. Als nu, voorafgaand aan de feitelijke regeling op grond van de WSNP, een akkoord wordt aangeboden aan de schuldeisers, wordt dit akkoord aangeduid als een gerechtelijk akkoord.

De schuldenaar mag meerdere keren een akkoord aanbieden.

In een aantal situaties vervalt het ontwerpakkoord.

Zolang de schuldeisers nog geen besluit hebben genomen over het aangeboden akkoord, treft de ontvanger geen invorderingsmaatregelen.

De procedure voor de aanneming van een ontwerpakkoord is gebonden aan een aantal bepalingen.

Als de schuldenaar een akkoord aanbiedt aan zijn schuldeisers, moet de ontvanger:

- zijn standpunt bepalen
- beoordelen of de schuldenaar in aanmerking komt voor toepassing van de WSNP
- zorgen dat hij de gegevens heeft die nodig zijn om het akkoord te kunnen beoordelen
- de omvang van de belastingschuld bepalen
- de uitgangspunten van het akkoord vastleggen

Er bestaat verschil met normale kwijtschelding. De ontvanger mag namelijk geen rekening houden met sommige uitgangspunten die wel gelden bij een verzoek om kwijtschelding of sanering bij de ontvanger.

De ontvanger beslist binnen een bepaalde termijn op het verzoek om een (buiten)gerechtelijk akkoord.

Het (buiten)gerechtelijk akkoord heeft een aantal gevolgen. Dit geldt ook bij een dwangakkoord.

De ontvanger bewaakt en controleert regelmatig of de belastingschuldige aan de voorwaarden in de beschikking voldoet.

49.14.1. Standpunt ontvanger

De ontvanger moet aan een akkoord meewerken als het akkoord naar verwachting een even goed resultaat zal opleveren als een saneringsplan dat door de rechter wordt vastgesteld.

Artikel 287a Faillissementswet bepaalt dat de insolventierechter kan worden verzocht weigerachtige schuldeisers te dwingen tot medewerking aan een schuldregeling.

Wijst de rechter het verzoek tot gedwongen medewerking toe, dan komt hij niet meer toe aan het verzoek om toelating tot de schuldsaneringsregeling (Faillissementswet, artikel 287a).

Hoger beroep en cassatie voor de schuldeisers zijn geregeld in artikel 292 Faillissementswet. Hierin is ook het hoger beroep van de schuldenaar tegen de afwijzing van het verzoek tot toelating tot de schuldsaneringsregeling geregeld.

De uitspraak van de rechter komt in de plaats van de vrijwillige instemming met de schuldregeling (Burgerlijk Wetboek, art.3:300, lid 1). Er ontstaat dan een (gedwongen) overeenkomst tussen de schuldeisers en de schuldenaar.

Als een in de minnelijke fase voorbereide maar niet tot stand gekomen schuldregeling alsnog met behulp van de rechter wordt aangenomen of vastgesteld, worden de schuldeisers die de regeling in de minnelijke fase hebben afgewezen, veroordeeld in de kosten (zoals de griffierechten) van de aanvraagprocedure (Faillissementswet, artikel 287a).

De schuldeiser die door de rechter gedwongen wordt in te stemmen met een schuldregeling heeft 8 dagen de tijd om in hoger beroep of cassatie te komen (Faillissementswet, artikel 292, lid 1).

Als het verzoek van de schuldenaar wordt afgewezen om een schuldeiser te dwingen tot een minnelijke schuldregeling, heeft hij geen mogelijkheid hiertegen in beroep te gaan.

De schuldenaar kan op twee momenten een akkoord aanbieden:

Moment	Er is sprake van
Voordat de WSNP van toepassing is verklaard	Een buitengerechtelijke akkoord (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 19a, lid 2 en artikel 22a)
Nadat de WSNP van toepassing is verklaard, maar voordat er maatregelen zijn genomen op grond van de WSNP	Een gerechtelijk akkoord (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 19a, lid 1 en artikel 22a)

Voor de handelwijze van de ontvanger maakt het geen verschil of het gaat om een gerechtelijk akkoord of om een buitengerechtelijk akkoord (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6).

Het doel van de WSNP is om zoveel mogelijk buitengerechtelijke akkoorden te realiseren. De ontvanger moet hieraan meewerken. Het maakt daarbij niet uit of het akkoord wordt aangeboden door een natuurlijke persoon die geen bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent, of door een natuurlijke persoon die dat wel doet (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 19a respectievelijk 22a).

Verder neemt de ontvanger bij een buitengerechtelijk akkoord als uitgangspunt dat het akkoord moet worden beoordeeld naar de toelatingseisen van de WSNP. Hij moet dus beoordelen of de rechter de WSNP in dit geval al of niet van toepassing zou verklaren. Hierbij zal hij de afwijzingsgronden van artikel 288 van de Faillissementswet zelf moeten beoordelen.

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat de WSNP niet van toepassing zou zijn, dan gelden de saneringsvoorwaarden van artikel 73.6 van de Leidraad Invordering 2008.

De volgende gevallen kunnen zich voordoen:

Situatie	Handeling
Verzoeker voldoet aan de uitgangspunten.	De ontvanger neemt het verzoek verder in behandeling.
Verzoeker voldoet niet aan de uitgangspunten.	De ontvanger wijst het verzoek gemotiveerd af bij een voor beroep (bij de directeur) vatbare beschikking en wijst de verzoeker zonedig op andere mogelijkheden.

49.14.2. Invorderingsmaatregelen

Zolang de schuldeisers nog geen beslissing hebben genomen over het verzoek om een buitengerechtelijk akkoord, treft de ontvanger geen (verdere) invorderingsmaatregelen. De maatregelen die al zijn getroffen, schort hij op.

Als de ontvanger aanwijzingen heeft dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, dan kan hij toch (verdere) invorderingsmaatregelen treffen. Hij deelt dan de belastingschuldige gemotiveerd mee dat hij verder op het verzoek zal beslissen na uitvoering van de invorderingsmaatregelen.

Bij een verzoek om een buitengerechtelijk akkoord verleent de ontvanger alleen uitstel van betaling volgens het uitstelbeleid (Leidraad Invordering 2008, artikel 25). Dit betekent onder andere:

- geen uitstel voor motorrijtuigenbelasting
- bijhouden van lopende verplichtingen

49.14.3. Tweemaal aanbieden akkoord

De schuldenaar kan twee keer een akkoord aanbieden: als een akkoord eerder tijdens de toepassing van de schuldsaneringsregeling is verworpen of als de homologatie is geweigerd. Het akkoord heeft een eigen afdeling gekregen. Dit akkoord wordt tijdens de looptijd van de schuldsaneringsregeling aangeboden (Faillissementswet, artikel 329).

Het is mogelijk dat op ieder gewenst moment na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling een ontwerpakkoord ingediend kan worden, nadat een eerder ontwerpakkoord is verworpen.

Als een akkoord is aangeboden, is verificatie niet meer verplicht.

49.14.4. Bepalingen voor aannemen akkoord

De eisen voor het aannemen van een akkoord zijn veel lager gesteld dan bij faillissement en surseance (Faillissementswet, artikel 332). Hierdoor is een akkoord in de WSNP eenvoudig te bereiken. Dit zal de onderhandse akkoorden bevorderen.

Er zijn drie verschillen met de eisen bij faillissement en surseance:

- Er geldt een andere stemverhouding, die slechts de verschenen schuldeisers betreft (Faillissementswet, artikel 332, lid 3).
- Bij schuldsanering stemmen ook bevoorrechte schuldeisers mee, ongeacht hun onderlinge rangorde (Faillissementswet, artikel 332, lid 3).
- De rechter-commissaris heeft de bevoegdheid een aangeboden, maar verworpen akkoord toch vast te stellen als ware het aangenomen (Faillissementswet, artikel 332, lid 4).

Ad 1.

Bij faillissement en surseance is de benodigde meerderheid een gekwalificeerde meerderheid (Faillissementswet, artikel 145 en 268). In de WSNP gaat het om een gewone meerderheid. Ook wordt de meerderheid niet gerelateerd aan alle schuldeisers en de totale som van de vorderingen, maar aan de schuldeisers die op de vergadering aanwezig zijn en de som die zij vertegenwoordigen (Faillissementswet, artikel 332, lid 3). Wegblijven op de verificatievergadering komt dus niet neer op tegenstemmen – bij faillissement en surseance is dat wel het geval. Dit betreft vanzelfsprekend alleen de schuldeisers voor wie de WSNP werkt.

Een voorbeeld:

Er zijn 15 concurrente schuldeisers met een totaalbedrag aan vorderingen van € 15.000. Op de vergadering verschijnen zes concurrente schuldeisers die samen € 7.000 aan vorderingen hebben. Om het akkoord te aanvaarden zijn vier voorstemmers (de helft + één) nodig, die totaal € 3.500 (en niet €

3.501) aan vordering hebben. De tegenstemmers en de niet verschenen schuldeisers worden aan het akkoord gebonden.

Ad 2.

Specifiek voor de WSNP is dat er in twee groepen wordt gestemd: die van de concurrente schuldeisers en die van de preferente schuldeisers. Dit komt omdat het akkoord werkt voor alle schuldeisers die onder de werking van de WSNP vallen, dus ook voor de preferente schuldeisers.

De vereiste stemverhouding en verhouding in vorderingen moeten bereikt worden in elk van beide groepen. Binnen de groepen worden de schuldeisers gelijkgesteld. Er is geen verschil tussen de verschillende preferenties. De ontvanger wordt gelijkgesteld met elke andere schuldeiser met voorrang. Separatisten zijn alleen tot stemmen bevoegd als zij vóór het begin van de stemming afstand doen van hun recht tot parate executie. Zij kunnen dat recht tot parate executie dan later niet terugkrijgen (Faillissementswet, artikel 332, lid 2).

Ad 3.

De rechter-commissaris is bevoegd om de verwerping van een ontwerpakkoord ter zijde te schuiven. Hij kan het akkoord alsnog bij gemotiveerde beschikking vaststellen, alsof het ontwerpakkoord wel was aangenomen. Dan moet wel aan twee voorwaarden zijn voldaan, namelijk:

- Een gekwalificeerde (driekwart) meerderheid van zowel de bevoorrechte als de concurrente verschenen schuldeisers heeft bij de vergadering voor het akkoord gestemd. En
- De tegenstemmers hebben in redelijkheid niet tot hun stemgedrag kunnen komen.

Als het akkoord is aangenomen, of door de rechter-commissaris is vastgesteld, kan de rechter toch de homologatie van het akkoord weigeren. Bijvoorbeeld: als de baten van de boedel aanmerkelijk hoger zijn dan het bedrag van het akkoord (Faillissementswet, artikel 338, lid 2 jo artikel 153, lid 2, sub 1). De 'baten van de boedel' is niet alleen wat zich op het moment van aanbieding in de boedel bevindt, maar ook wat de saniet tijdens de resterende looptijd van de WSNP zou kunnen krijgen.

Als de homologatie wordt geweigerd, kan de rechter de schuldenaar niet in staat van faillissement verklaren (Faillissementswet, artikel 338, lid 3).

49.14.5. Vervallen ontwerpakkoord

Op grond van artikel 330 van de Faillissementswet vervalt het ontwerpakkoord in de volgende gevallen:

- als de voorlopige toepassing van de WSNP niet gevolgd wordt door de definitieve toepassing van de WSNP
- als de WSNP wordt beëindigd voordat de homologatie van het akkoord in kracht van gewijsde is gegaan
- als de WSNP eindigt omdat de saniet failliet wordt verklaard

49.14.6. Beoordeling akkoord

Voordat de ontvanger een buitengerechtelijk akkoord accepteert, moet hij beoordelen of de belastingschuldige 'naar redelijkerwijs mag worden aangenomen' in aanmerking zou komen voor toepassing van de WSNP. Dit houdt in dat hij een vertaling moet maken van artikel 288 van de Faillissementswet, waarin de weigeringsgronden voor de rechter zijn vermeld.

Er zijn 3 toelatingsvereisten (Faillissementswet, artikel 288, lid 1) en 4 afwijzingsgronden (Faillissementswet, artikel 288, lid 2), alle met een dwingend karakter.

Toelatingsvereisten (eerste lid)	Afwijzingsgronden (tweede lid)
<ul style="list-style-type: none"> a. aannemelijk is dat de schuldenaar niet zal kunnen voortgaan met betalen van zijn schulden; b. aannemelijk is dat de schuldenaar te goeder trouw is (geweest); c. aannemelijk is dat de schuldenaar zijn verplichtingen naar behoren zal nakomen en zich zal inspannen zoveel mogelijk baten voor de boedel te verwerven; 	<ul style="list-style-type: none"> a. als de WSNP al van toepassing is; b. als de buitengerechtelijke schuldregeling niet door de juiste instantie is uitgevoerd; c. als er recente schulden uit misdrijf zijn; d. als de schuldenaar minder dan 10 jaar geleden al in de WSNP gezeten heeft;

De toelatingsvereisten zijn cumulatief, aan alle voorwaarden moet dus worden voldaan.

De eerste toelatingseis is dat de schuldenaar aannemelijk maakt dat hij niet zal kunnen voortgaan met het betalen van zijn schulden. De schuldenaar kan verwijzen naar de staat van baten en schulden en naar de opgaven van zijn inkomsten. Deze staan in het verzoekschrift (Faillissementswet, artikel 285, lid 1, a en c).

De tweede toelatingseis is dat de schuldenaar aannemelijk moet maken dat hij bij het ontstaan en onbetaald laten van zijn schulden te goeder trouw is geweest. De termijn die hieraan is gekoppeld is vijf jaar voordat het verzoek tot toelating tot de WSNP is ingediend. Deze vijfjaarstermijn geldt voor alle schulden, ook voor schulden uit strafrechtelijke veroordelingen en fraudes.

Het tijdstip van ontstaan van schulden is van belang bij de goeder trouwbeoordeling. En niet of de schuldenaar in de periode daarna bij het onbetaald laten van die schuld te goeder trouw is geweest.

Volgens de derde toelatingseis moet de schuldenaar voldoende aannemelijk maken dat hij in staat zal zijn de uit de schuldsaneringsregeling voortvloeiende verplichtingen naar behoren na zal komen.

Naast de toelatingsvereisten zijn er in het tweede lid van artikel 288 Faillissementswet 4 weigeringsgronden opgenomen, alle met een dwingend karakter.

Is de schuldsaneringsregeling al op de schuldenaar van toepassing, dan kan hij voor latere schulden niet opnieuw de WSNP in.

De tweede weigeringsgrond houdt het volgende in. Als de poging tot een buitengerechtelijke schuldregeling niet is uitgevoerd door een persoon of

instelling als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet op het consumentenkrediet (WcK), wordt het verzoek afgewezen. Deze afwijzingsgrond zorgt ervoor dat de schuldenaar zich voor een minnelijke regeling eerst meldt bij een daarvoor aangewezen instantie. De Wet op het consumentenkrediet ziet niet op pogingen van de schuldenaar zelf.

De derde weigeringsgrond is opgenomen in artikel 288, tweede lid, onder c Faillissementswet. Het verzoek tot toelating tot de WSNP wordt geweigerd als de schuldenaar schulden heeft uit een strafrechtelijke veroordeling als bedoeld in artikel 358, lid 4 Faillissementswet.

Ten slotte wordt in artikel 288, lid 2 letter d Faillissementswet de huidige facultatieve weigeringsgrond van artikel 288, lid 2 letter a Faillissementswet omgezet in een dwingende afwijzingsgrond. Schuldenaren op wie in de tien jaar voorafgaande aan het verzoekschrift de schuldsaneringsregeling van toepassing is geweest, wordt de toegang tot de schuldsaneringsregeling in beginsel ontzegd. Er worden twee uitzonderingen toegevoegd voor het geval de schuldsaneringsregeling eerder voortijdig is beëindigd. De weigeringsgrond geldt in deze twee gevallen dus niet:

1. Als de WSNP is beëindigd op grond van artikel 350, lid 3, onder a of b Faillissementswet. Dit zijn de gevallen waarin de schuldenaar tijdens de regeling al zijn schulden weet af te lossen (a), dan wel in staat is zijn betalingen te hervatten (b). In deze gevallen was het niet nodig een schone lei te verlenen.
2. Als de WSNP is beëindigd op grond van artikel 350, lid 3, onder d Faillissementswet en de schuldenaar geen verwijt treft. Dit is de situatie waarin de schuldenaar voortijdig uit de schuldsaneringsregeling is gezet omdat hij bovenmatige schulden heeft laten ontstaan en dat niet aan hem is toe te rekenen.

Een eerder faillissement van de schuldenaar is geen reden (meer) om hem toegang tot de schuldsaneringsregeling te ontzeggen.

49.14.7. Verschil tussen WSNP en gewone kwijtschelding

Bij toetreding tot een (buiten)gerechtelijk akkoord hanteert de ontvanger niet dezelfde uitgangspunten als bij een 'normaal' verzoek om kwijtschelding of sanering.

Als de schuldenaar een verzoek indient om een (buiten)gerechtelijk akkoord voor persoonlijke belastingaanslagen, dan maakt het voor de beslissing van de ontvanger niet uit:

- of het aan de belastingschuldige is toe te rekenen dat de belastingschuld niet kan worden betaald
- of de belastingschuldige heeft nagelaten de vereiste aangifte in te dienen
- of het een verzoek betreft voor een voorlopige aanslag die nog niet is gevolgd door de (definitieve) aanslag

- of belastingschuldige wel of niet aan eerder gestelde voorwaarden heeft voldaan
- of er wel of niet reële vooruitzichten bestaan voor de voortzetting van het bedrijf of beroep (als belastingschuldige een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent)
- wat voor soort aanslag het is - de regeling geldt namelijk voor alle persoonlijke belastingaanslagen, dus ook voor motorrijtuigenbelasting en belasting van personenauto's, motorrijwielen en zware motorrijtuigen
- of het te ontvangen deel ten minste gelijk is aan het bedrag dat binnen 1 jaar kan worden verkregen door middel van invorderingsmaatregelen en of het te ontvangen deel ten minste gelijk is aan de te berekenen betalingscapaciteit
- of gelden wel of niet door derden ter beschikking worden gesteld

Verder mag de ontvanger geen rekening houden met de uitgangspunten die gelden voor het bepalen van kwijtschelding, zoals de vermogenscriteria, uitgangspunten voor berekening van de betalingscapaciteit, de normbedragen, de criteria voor aanvaardbare uitgaven, de uitgangspunten voor aflossingen aan concurrente crediteuren, enzovoort.

Voor kwijtschelding van belasting in de zakelijke sfeer geldt de uitsluiting van deze uitgangspunten ook.

Voor zakelijke belastingschulden geldt bovendien nog dat:

- een akkoord geldt voor alle belastingen die op een ondernemer natuurlijk persoon betrekking hebben
- er niet vooraf getoetst hoeft te worden of derden aansprakelijk kunnen worden gesteld
- de uitgangspunten voor een saneringsregeling van de Belastingdienst slechts voor een deel gelden. Zo mag de ontvanger niet eisen dat:
 - het te ontvangen deel een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de belastingschuld
 - het te ontvangen deel dezelfde omvang heeft als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen
 - de schuldenaar de fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het akkoord, tijdig en volledig nakomt

Belastingenschulden die materieel zijn ontstaan na uitspraak van de WSNP, of die zijn ontstaan na aanbieding van het (buiten)gerechtelijk akkoord, vallen niet onder het (buiten)gerechtelijk akkoord. De schuldenaar zal deze belastingenschulden volledig moeten betalen (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6.6).

Bestuurlijke boeten, rente en kosten moeten volledig in het (buiten)gerechtelijke akkoord worden betrokken (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6.6).

49.14.8. Gegevens schuldsaneringsakkoord

Om tot een verantwoorde toetsing van een akkoord te komen, heeft de ontvanger enkele gegevens nodig. In artikel 285 van de Faillissementswet staat een overzicht van de gegevens die nodig zijn bij de beoordeling van een akkoord.

De ontvanger moet inzicht hebben:

- in de aard en het bedrag van de baten en schulden, en in de namen en adressen van de schuldeisers
- in het totaal van de goederen van belastingschuldige met de eventueel daarop rustende rechten van pand en hypotheek, en de retentierechten die daarop uitgeoefend kunnen worden
- in de uitwerking van het akkoord, zodat ook de voorwaarden om tot een akkoordverklaring van de zijde van de Belastingdienst te kunnen komen, kunnen worden getoetst
- in de aard en het bedrag van de vorderingen waarvoor de belastingschuldige zich als borg of anderszins als medeschuldenaar heeft verbonden

Daarnaast moet de ontvanger een gespecificeerd overzicht krijgen van de te verwachten inkomsten en vaste lasten van de schuldenaar, voor een periode van 3 jaar vanaf de dag waarop het akkoord is ingediend. Het gaat om:

- de inkomsten die de belastingschuldige en zijn echtgenoot of geregistreerde partner in die periode naar verwachting zullen of kunnen verwerven. De ontvanger moet ook inzicht hebben in de redelijkerwijs voorzienbare wijzigingen van die inkomsten gedurende die periode.
- de vaste lasten van de belastingschuldige en zijn echtgenoot of geregistreerde partner. De ontvanger moet ook inzicht hebben in de redelijkerwijs voorzienbare wijzigingen van die lasten gedurende die periode.

De ontvanger moet deze gegevens over de inkomsten en de uitgaven hebben, zodat hij de beslagvrije voet kan berekenen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475d).

49.14.9. Omvang belastingschuld

Bij de beoordeling van het akkoord moet de ontvanger allereerst de juiste omvang van de belastingschuld vaststellen. Dat is:

- bij een gerechtelijk akkoord: de materiële belastingschuld die is ontstaan tot aan de dag waarop de WSNP is uitgesproken
- bij een buitengerechtelijk akkoord: de materiële belastingschuld die is ontstaan tot aan de dag waarop het buitengerechtelijk akkoord wordt aangeboden.

De ontvanger gaat na welke belastingschuld binnen het akkoord valt. Daarbij rekent hij de belastingschuld naar tijdsgelang toe. Hij bepaalt de hoogte van de materiële belastingschuld.

In overleg met de inspecteur zorgt de ontvanger ervoor dat de belastingschuld zo snel mogelijk wordt geformaliseerd.

49.14.10. Uitgangspunten schuldsaneringsakkoord

De inhoudelijke voorwaarden voor een akkoord gelden zowel voor een gerechtelijk als voor een buitengerechtelijk akkoord. Deze uitgangspunten zijn vastgelegd in artikel 19a en 22a, lid 1 en 2 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

Het betreft de volgende voorwaarden:

- Het bedrag dat de fiscus zal ontvangen, moet ten minste het dubbele percentage bedragen van dat wat aan concurrente schuldeisers wordt aangeboden. Het te ontvangen bedrag moet ook ten minste even hoog zijn als het bedrag dat de fiscus zou krijgen bij een saneringsplan.
- Er moeten reële vooruitzichten aanwezig zijn dat de belastingschuldige zijn fiscale verplichtingen na totstandkoming van het akkoord kan nakomen.
- De ontvanger mag niet worden achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers, noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling. Als dit tijdens het akkoord blijkt, zou dit een reden kunnen zijn de medewerking aan het akkoord te beëindigen.

Ad 1. Bij een saneringsplan krijgt een bevoorrechte schuldeiser een tweemaal zo hoog percentage op zijn vordering uitgekeerd als een concurrente schuldeiser (Faillissementswet, artikel 349, lid 2).

Bij de WSNP houdt de rechter bij het vaststellen van het saneringsplan rekening met de (bijzondere) belangen van de fiscus inzake verpande zaken waarop het bodemrecht van toepassing is. Als een verhuurder of een nutsbedrijf onder dreiging van uitzetting of afsluiting een hoger bedrag claimt dan hem toekomt, gaat de ontvanger niet akkoord. In dat geval moet hij het aan laten komen op een wettelijke schuldsaneringsregeling.

Ad 2. Deze eis moet de ontvanger feitelijk in dezelfde positie plaatsen als de andere schuldeisers. De andere schuldeisers kunnen er namelijk voor kiezen om nooit meer een verbintenis met de schuldenaar aan te gaan. De ontvanger heeft die keus niet. De voorwaarde is erop gericht om te voorkomen dat de belastingschuldige binnen korte tijd weer in financiële problemen komt. Het te ontvangen deel van de belastingschuld moet zoveel mogelijk ineens betaald worden. Bij uitzondering mag de ontvanger een zo kort mogelijke betalingsregeling toestaan van maximaal 12 maanden.

49.14.11. Beslissing op schuldsaneringsakkoord

Als de ontvanger een verzoek om een akkoord heeft ontvangen, beslist hij binnen 8 weken op het verzoek. Hij doet dit in een voor beroep vatbare beschikking.

De ontvanger kan de beslistermijn opschorten als hij nadere informatie nodig heeft. De opschorting gaat in op de dag waarop hij om de informatie heeft verzocht en eindigt op de dag waarop het verzoek is aangevuld. Of op de dag dat de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Als de ontvanger het verzoek tot deelname aan een akkoord afwijst, moet hij in zijn beslissing alle afwijzingsgronden vermelden. Hij kan dus niet volstaan met het noemen van de voornaamste afwijzingsgrond. Bij een afwijzende beslissing van de ontvanger moet de schuldenaar zijn belastingschulden binnen 10 dagen na deze afwijzende beschikking betalen. Of binnen de betaaltermijn die op het aanslagbiljet is aangegeven. Na deze termijn kan de ontvanger de invordering hervatten of in gang zetten.

Als de schuldeisers het akkoord accepteren, verlenen zij kwijtschelding van alle schulden die in het akkoord zijn betrokken. Ook de ontvanger verleent kwijtschelding voor het niet betaalde gedeelte op de belastingaanslagen die in het akkoord zijn betrokken. Dit is een onherroepelijke maatregel die de schuldvordering en/of belastingaanslag te niet doet gaan voor het bedrag waarvoor kwijtschelding wordt verleend.

De ontvanger verleent geen kwijtschelding als derden nog voor de belastingschuld aansprakelijk kunnen worden gesteld. In dat geval zal de belastingschuldige niet verder worden bemoeilijkt voor de betreffende belastingschulden (Leidraad Invordering 2008, artikel 26.6).

49.14.12. Gevolgen schuldsaneringsakkoord

Een (buiten)gerechtelijk akkoord heeft vier gevolgen (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6.3):

- Een buitengerechtelijk akkoord is niet van invloed op gelegde beslagen. De ontvanger heft de beslagen op zodra hij het bedrag heeft ontvangen dat hij op grond van het akkoord heeft gevorderd.
- Een eventuele gijzeling wordt opgeheven zodra de ontvanger tot een (buiten)gerechtelijk akkoord is toegetreden.
- Bodembeslag en verrekening van een belastingteruggave ten name van de belastingschuldige zijn niet meer mogelijk zodra de schuld is kwijtgescholden.
- Als in het (buiten)gerechtelijk akkoord aanslagen worden betrokken waarvoor de premieschuldige schuldig nalatig is verklaard, worden die aanslagen niet kwijtgescholden. Ze worden nu beschouwd als een natuurlijke verbintenis.

Bij een dwangakkoord verleent de ontvanger geen kwijtschelding, maar blijven de belastingvorderingen die resteren na het akkoord als natuurlijke verbintenissen over. Op die verbintenissen is artikel 160 van de Faillissementswet van overeenkomstige toepassing. Dit betekent onder meer dat de ontvanger voor die resterende vorderingen bodembeslag kan leggen en tot uitwinning van dat bodembeslag kan overgaan (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6.8).

49.14.13. Bewaken beschikking

De ontvanger kan het akkoord onder voorwaarden accepteren. Hij neemt dan de voorwaarden op in zijn beschikking. In dit geval zal hij de voorwaarden regelmatig moeten controleren. Er kunnen zich 3 situaties voordoen:

- Hij concludeert dat (voorlopig) aan de voorwaarden is voldaan maar dat hij nog geen definitieve kwijtschelding kan verlenen. Hij tekent dit aan in ETM, om de selectiedatum te verhogen met 180 dagen.
- Hij concludeert dat niet aan de voorwaarden is voldaan. In dat geval trekt hij de beschikking in.
- Hij concludeert dat aan de voorwaarden is voldaan. In dat geval verleent hij kwijtschelding voor het restant.

49.15. Schuldsaneringsregeling

Als de schuldenaar geen akkoord heeft aangeboden, beslist de rechter of de toepassing van de WSNP wordt voortgezet of beëindigd.

Als de homologatie wordt geweigerd kan de rechter de schuldenaar niet failliet verklaren. De schuldsaneringsregeling wordt voortgezet, tenzij artikel 350 Faillissementswet van toepassing is (Faillissementswet, artikel 338, lid 3).

Een schuldsaneringsregeling wordt op 3 jaar vastgelegd (Faillissementswet, artikel 349a). Dit volgt rechtstreeks uit de wet, dus dit hoeft niet in het vonnis te worden bepaald.

Nadat de schuldenaar in de gelegenheid is gesteld te worden gehoord kan deze termijn worden verlengd. De rechter-commissaris kan deze termijn tot maximaal 5 jaar verlengen (Faillissementswet, artikel 349a, lid 2). Ook de rechtbank kan deze termijn wijzigen (Faillissementswet, artikel 349, lid 3). Dit kan echter enkel in het kader van een tussentijdse of reguliere beëindiging.

Tegen wijziging van de termijn is hoger beroep mogelijk (Faillissementswet, artikel 349a, lid 3).

Als de rechter niet besluit tot voortzetting van de WSNP, wordt de WSNP ambtshalve beëindigd. In geval van beëindiging moet er sprake zijn van een van de in artikel 350 lid 3 Faillissementswet genoemde beëindigingsgronden (Faillissementswet, artikel 338, lid 4). Dit heeft vaak van rechtswege het faillissement van de schuldenaar tot gevolg (Faillissementswet, artikel 338, lid 6 j° artikel 350, lid 5).

Het is mogelijk dat op hetzelfde moment ook een verzoekschrift van een schuldeiser tot beëindiging aanhangig is (Faillissementswet, artikel 350, lid 1).

In artikel 288 Faillissementswet is bepaald dat de schuldenaar moet aantonen dat hij klaar is voor de schuldsaneringsregeling en dat hij de uit de WSNP voortvloeiende verplichtingen zal nakomen.

Een vergadering van schuldeisers kan door alle bij de schuldsaneringsregeling betrokkenen worden aangevraagd (Faillissementswet, artikel 348). Deze bepaling kan hierin voorzien omdat:

- een verificatievergadering niet verplicht is
- en ook de bespreking van de voortzetting van de schuldsaneringsregeling is komen te vervallen (Faillissementswet, artikel 334).

De termijn van de schuldsaneringsregeling wordt op drie jaar vastgelegd (Faillissementswet, artikel 349a, lid 1). De termijn zal dus niet in het vonnis bepaald hoeven te worden. Hij volgt rechtstreeks uit de wet. Deze termijn kan naderhand door de rechter-commissaris worden gewijzigd. Dit kan alleen na de schuldenaar de gelegenheid geboden te hebben te worden gehoord (Faillissementswet, artikel 349a, lid 2). De maximale duur blijft vijf jaar. De vereenvoudigde schuldsanering van de artikelen 289 en 354a Faillissementswet is versterkt, zodat als het uitzitten van de driejaarstermijn zinloos is, de regeling eerder kan worden beëindigd, met verlening van een schone lei.

In het kader van een tussentijdse of reguliere beëindiging kan de rechtbank de termijn van de schuldsaneringsregeling wijzigen (Faillissementswet, artikel 349a, lid 3). De rechter kan dan beslissen dat verlenging van de schuldsaneringstermijn een beter alternatief is dan beëindiging. Wie enkel wijziging van de termijn wil vragen, dient zich tot de rechter-commissaris te wenden. Tegen wijziging van de termijn kan hoger beroep worden aangetekend (Faillissementswet, artikel 349a, lid 3).

De tussentijdse beëindiging van de schuldsaneringsregeling kan ontstaan, als de opgelegde WSNP termijn, nog niet is verlopen maar er redenen zijn de regeling niet voort te zetten (Faillissementswet, artikel 350). Er worden twee nieuwe beëindigingsgronden toegevoegd aan het artikel:

- feiten en omstandigheden die bij het verzoek reeds bestonden, maar later bekend worden en tot weigering van toepassing van de schuldsaneringsregeling geleid zouden hebben (Faillissementswet, artikel 350, lid 3 letter f);
- spijtoptanten (Faillissementswet, artikel 350, lid 3 letter g).

Als het vonnis tot tussentijdse beëindiging van de schuldsaneringsregeling is uitgesproken op de grond dat de vorderingen zijn voldaan of de schuldenaar in staat is zijn betalingen te hervatten, eindigt de regeling door het in kracht van gewijsde gaan van het vonnis.

Zijn er in het geval van beëindiging wegens een van de genoemde gronden wel baten aanwezig, dan verkeert de schuldenaar van rechtswege in staat van faillissement zodra het vonnis in kracht van gewijsde is gegaan.

Het overlijden van de schuldenaar is geen grond voor tussentijdse beëindiging van de schuldsaneringsregeling en de mogelijkheid van benoeming van een erfrechtelijke vereffenaar vervalt. Bij overlijden van de schuldenaar loopt de toepassing van de schuldsaneringsregeling door. De vereffening van de boedel (Faillissementswet, artikel 347) wordt voortgezet

en afgerond volgens de voorschriften van de WSNP. De termijn van de schuldsaneringsregeling hoeft niet uitgediend te worden en het is niet nodig dat de rechter-commissaris overeenkomstig artikel 349a, lid 2 Faillissementswet, de termijn wijzigt.

Bij overlijden wordt geen schone lei verleend. Dat is in geval van overlijden niet meer aan de orde. De verbintenissen waaraan door de schone lei afdwingbaarheid zou worden ontnomen, gaan bij het overlijden over op de erfgenamen van de schuldenaar. De erfgenamen hebben in het erfrecht reeds de middelen om afdwingbaarheid te voorkomen: zij kunnen de nalatenschap verwerpen of de nalatenschap beneficiair aanvaarden.

Aan het eind van de schuldsaneringsregeling maakt de bewindvoerder een verslaglegging (Faillissementswet, artikel 351a). De bewindvoerder moet zijn verslag uiterlijk 3 maanden voordat de termijn van artikel 349a Faillissementswet (doorgaans 3 jaar) afloopt, uitbrengen.

49.16. Vereffenen boedel

Zodra de toepassing van de schuldsaneringsregeling is uitgesproken, verkeert de boedel van rechtswege in staat van insolventie (Faillissementswet, artikel 347, lid 1; vgl. artikel 173). De bewindvoerder gaat vervolgens over tot vereffening en tegeldemaking van de goederen die tot de boedel behoren. De toestemming of medewerking van de saniet is hiervoor niet nodig (Faillissementswet, artikel 347, lid 1).

Ook vóórdat het saneringsplan is vastgesteld, kunnen al goederen te gelde worden gemaakt (Faillissementswet, artikel 326). De goederen van de schuldenaar worden in principe onderhands verkocht. De rechter-commissaris kan bepalen dat de verkoop in het openbaar zal gebeuren (Faillissementswet, artikel 347, lid 2).

Zolang er voldoende gelden aanwezig zijn, gaat de bewindvoerder over tot uitdeling aan de geverifieerde schuldeisers (Faillissementswet, artikel 349, lid 1). De bewindvoerder heeft daarvoor machtiging van de rechter-commissaris nodig.

Een tussentijdse uitdeling kan niet plaatsvinden als er nog een goed in de boedel aanwezig is dat door een separatist kan worden geëxecuteerd. Dit kan ook niet als er nog een bijzonder voorrecht op een bepaald goed rust. De bewindvoerder kan de separatisten een termijn stellen om tot executie over te gaan. Een goed waarop een bijzonder voorrecht rust, kan hij zelf executeren.

Hoe de uitdeling plaatsvindt, is geregeld in artikel 349, lid 2 van de Faillissementswet. Er wordt uitgedeeld naar evenredigheid van de vorderingen. Op de bevoorrechte vorderingen wordt een twee maal zo groot percentage betaald als op de concurrente. De bewindvoerder houdt geen rekening met de onderlinge rangorde van de bevoorrechte schuldeisers. Deze verdeling wordt toegepast zolang de bevoorrechte vorderingen niet volledig zijn voldaan.

De hoogte van bevoorrechte vorderingen wordt als volgt bepaald. Bevoorrechte schuldeisers worden ingedeeld op de opbrengst van het goed waarop hun voorrang betrekking heeft. Als de opbrengst hun vordering dekt,

is de gehele vordering een bevoorrechte vordering. Als de opbrengst minder is dan hun vordering, geldt de rest van de vordering als concurrent (Faillissementswet, artikel 349, lid 3).

50. MSNP

Per 1 januari 2002 is de minnelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (MSNP) ingevoerd. In de Leidraad Invordering 2008, artikel 73.5.1 is geregeld dat de ontvanger in het kader van de MSNP uitstel van betaling kan verlenen voor een periode van maximaal 32 maanden. Na afloop van het uitstel moet een akkoord tot stand komen (in de zin van artikel 19a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en artikel 73.6.1 van de Leidraad Invordering 2008). Als ingangsdatum van de MSNP geldt altijd de datum waarop de ontvanger het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst heeft ontvangen. Na ontvangst van het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst schort de ontvanger de invordering 4 maanden op.

Als aan een aantal voorwaarden is voldaan, waaronder voortzetting van de schuldregelingsovereenkomst, verleent de ontvanger uitstel van betaling voor een periode van maximaal 32 maanden.

Gedurende de MSNP controleert de ontvanger of nieuw opkomende belastingsschuld betaald wordt. In sommige gevallen kan de ontvanger een belastingteruggave verrekenen. Er kunnen redenen zijn voor een tussentijdse beëindiging van de MSNP.

Na afloop van het uitstel beoordeelt de ontvanger of hij kan instemmen met het aangeboden akkoord.

50.1. Afschrift stabilisatie-overeenkomst

Na ontvangst van een afschrift van de stabilisatie-overeenkomst neemt de ontvanger gedurende 4 maanden geen nieuwe invorderingsmaatregelen. Bovendien schort hij lopende invorderingsmaatregelen op. Zo nodig overlegt de ontvanger hierover met de schuldhulpverlener. De ontvanger verrekent alleen met teruggaven die betrekking hebben op belasting die (materieel) is ontstaan tot en met de dag waarop hij het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst heeft ontvangen. De schuldhulpverlener krijgt dus 4 maanden de tijd voor een definitief voorstel. Onder bijzondere omstandigheden kan de schuldhulpverlener deze termijn met maximaal 4 maanden verlengen, na overleg met de ontvanger.

De ontvanger heft eerder genomen invorderingsmaatregelen niet op. Hij boekt afdrachten op een loonvordering of een beslag onder derden gewoon af op de betreffende schulden. Bij een eventuele uitkering aan het einde van de schuldregeling brengt de ontvanger dit in mindering op het uit te keren bedrag.

Tijdens de periode van 4 maanden neemt de ontvanger wel nieuwe invorderingsmaatregelen als blijkt dat de schuldenaar zijn schuldeisers probeert te benadelen.

De schuldhulpverlener moet de ontvanger binnen 4 maanden na het sluiten van de stabilisatie-overeenkomst (of na afloop van de verlenging) schriftelijk informeren dat een schuldregelingsovereenkomst is gesloten. Doet hij dat niet, dan hervat de ontvanger de invordering.

Als de schuldhulpverlener een schuldregelingsovereenkomst gesloten en hij informeerde de ontvanger daarover, dan hanteert de ontvanger maximaal 4 maanden het beleid dat bij de stabilisatie-overeenkomst hoort. De schuldhulpverlener moet uiterlijk 4 maanden na het sluiten van de schuldregelingsovereenkomst de ontvanger schriftelijk informeren dat de schuldregelingsovereenkomst wordt voortgezet. Doet hij dat niet, dan hervat de ontvanger de invordering.

Als schuldhulpverleners nog niet werken met stabilisatie-overeenkomsten, wordt het 'oude' beleid toegepast. Wel geldt dat zodra de schuldhulpverlener heeft verzocht om een gespecificeerde schriftelijke opgave van de openstaande vorderingen, verrekening alleen nog plaatsvindt met teruggaven van belasting die (materieel) is ontstaan tot en met de dag waarop de ontvanger het verzoek van de schuldhulpverlener ontving.

50.2. Voorwaarden MSNP

De ontvanger verleent uitstel van betaling voor een periode van maximaal 36 maanden als aan de volgende voorwaarden voor schuldregeling is voldaan:

- Er is een overeenkomst gesloten in de zin van de Gedragscode Schuldregeling van de Nederlandse Vereniging van Volkskrediet (of een overeenkomst in lijn met die gedragscode). Voor de berekening van de aflossingscapaciteit gaan de betrokken partijen uit van de door Recofa gepubliceerde normen.
- De schuldhulpverlener is opgenomen in het Ledenregister Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet, of de schuldregeling wordt uitgevoerd door een gemeente, in eigen beheer.
- De schuldregeling heeft betrekking op natuurlijke personen, dus niet ondernemers. De regeling heeft wel betrekking op ex-ondernemers: natuurlijke personen die hun bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening hebben gestaakt. Daarnaast moet het aannemelijk zijn dat zij in de toekomst geen bedrijf of zelfstandig beroep meer zullen uitoefenen.

Aangenomen mag worden dat de belastingschuldige, afgezien van de daarvoor te vervullen formaliteiten, in aanmerking komt voor de WSNP. In zo'n geval is de MSNP ook van toepassing op belastingaanslagen waarvoor de ontvanger in beginsel geen kwijtschelding verleent (zoals motorrijtuigenbelasting), maar die wel vallen onder WSNP. Ook voor deze belastingaanslagen kan de ontvanger voor 36 maanden uitstel van betaling verlenen.

De MSNP is niet van toepassing op aanslagen waarvoor de premieschuldige nalatig is verklaard. Hiervoor verleent de ontvanger dus geen kwijtschelding. Deze worden beschouwd als een natuurlijke verbintenis. Deze aanslagen worden dus ook niet opgenomen in een aan de schuldhulpverlener te verstrekken schuldoverzicht.

Aan het einde van de looptijd moet een betaling worden gedaan die minimaal zo groot is als in een saneringsplan in het kader van de WSNP zou worden vastgesteld.

.

50.2.1. Gedragscode Schuldregeling NVVK

Gedragscode Schuldregeling van de Nederlandse Vereniging van Volkskrediet 2004

Inhoudsopgave

- Titel 1. ALGEMENE BEPALINGEN
- Titel 2. DOELGROEP EN AANVRAAG
- Titel 3. BEOORDELING AANVRAAG
- Titel 4. VERPLICHTING SCHULDREGELENDE INSTELLING
- Titel 5. PROCES VAN SCHULDREGELING
- Titel 6. UITKOMST VAN HET PROCES VAN SCHULDREGELING
- Titel 7. HERCONTROLE EN BETALING
- Titel 8. VERGOEDINGEN
- Titel 9. REGISTRATIE
- Titel 10. KLACHTEN
- Titel 11. GEBONDENHEID GEDRAGSCODE
- Ledenregister Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet

50.2.2. Titel 1. ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 1.1 Definities

In de Gedragscode Schuldregeling van de Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet (NVVK) wordt verstaan onder:

Aflossingscapaciteit: het bedrag dat de schuldenaar dient af te dragen voor de aflossing van zijn schulden. De aflossingscapaciteit wordt vastgesteld door het inkomen te verminderen met het voor de schuldenaar vastgestelde Vrij Te Laten Bedrag

Commissie Kwaliteitszorg: de overeenkomstig artikel 26 van de statuten van de NVVK door het Bestuur ingestelde Commissie die belast is met het toezicht op de naleving van de bepalingen van deze Gedragscode

Financieel beheer: het beheren van de ten behoeve van de schuldeisers gereserveerde gelden door het openen van een rekening bij de schuldregelende instelling of een daartoe aangewezen financiële instelling

Inkomen: inkomsten uit hoofde van een arbeidsverhouding, sociale zekerheidswetten, inkomensondersteunende maatregelen en overige componenten, die in redelijkheid en billijkheid tot het inkomen gerekend kunnen worden

NVVK: de Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet, statutair gevestigd te Amsterdam

Problematische schuldsituatie: de situatie waarin van een natuurlijke persoon redelijkerwijs is te voorzien dat hij niet zal kunnen voortgaan met het betalen van zijn schulden, of waarin hij heeft opgehouden te betalen, bepaald op basis van de in bijlage 1 opgenomen criteria

Preferentie: voorrecht van een schuldeiser voortvloeiend uit pand, hypotheek en andere in de wet aangegeven gronden. Voorrechten ontstaan alleen uit de wet

Saneringskrediet: het door de schuldregelende instelling te verstrekken krediet om de schulden van de schuldenaar geheel of gedeeltelijk tegen finale kwijting te voldoen

Schuldregelende instelling: een lid van de NVVK

Schuldregeling: bij een schuldregeling bemiddelt de schuldregelende instelling tussen de schuldenaar en zijn schuldeisers om een minnelijke regeling van de totale schuldenlast te bewerkstelligen

Overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling: een overeenkomst waarin de rechten, verplichtingen en voorwaarden van de schuldenaar en het lid van de NVVK ten behoeve van de schuldregeling zijn opgenomen

Totale schuldenpositie: alle achterstallige betalingsverplichtingen inclusief rente en kosten

Vrij Te Laten Bedrag: het volgens de norm berekende bedrag dat de schuldenaar nodig heeft voor de betaling van zijn kosten van levensonderhoud en zijn vaste lasten

Artikel 1.2 Strekking Gedragscode Schuldregeling

In de Gedragscode Schuldregeling zijn de algemene uitgangspunten van de schuldregeling opgenomen.

50.2.3. Titel 2. DOELGROEP EN AANVRAAG

Artikel 2.1 Indienen aanvraag

Iedere natuurlijke persoon in Nederland kan zich wenden tot een schuldregelende instelling. Betrokkene kan een aanvraag schuldregeling indienen bij de in de desbetreffende gemeente werkzame schuldregelende instelling.

Artikel 2.2 Informatieplicht

- a. Alvorens een schuldregelende instelling een verzoek tot schuldregeling in behandeling neemt, informeert zij aanvrager in algemene zin over de bedoeling, de inhoud en de consequenties van de schuldregeling.
- b. De schuldregelende instelling kan voor zijn informatieplicht volstaan met het aan de aanvrager verstrekken van een exemplaar van de desbetreffende NVVK brochure.

Artikel 2.3 Aanvraagformulier

Een aanvraag tot schuldregeling kan uitsluitend worden ingediend met gebruikmaking van een volledig ingevuld en door de aanvrager ondertekend 'Aanvraagformulier Schuldregeling' van de NVVK.

50.2.4. Titel 3. BEOORDELING AANVRAAG**Artikel 3.1 Problematische schuldsituatie**

Na analyse van de totale financiële situatie van aanvrager op basis van het in artikel 2.3 genoemde aanvraagformulier stelt de schuldregelende instelling vast of er sprake is van een problematische schuldsituatie. Vervolgens beslist zij over het al dan niet starten van een schuldregeling.

Artikel 3.2 Afwijzing aanvraag

Als de schuldregelende instelling besluit om geen schuldregeling op te zetten, informeert zij de aanvrager schriftelijk onder opgave van de redenen die tot het besluit hebben geleid. De schuldregelende instelling informeert de aanvrager zo mogelijk hoe deze in de gegeven omstandigheden kan handelen.

Artikel 3.3 Overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling

Als de schuldregelende instelling besluit om een schuldregeling op te starten, wordt de overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling ondertekend.

Artikel 3.4 Looptijd overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling

De overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling wordt aangegaan voor een periode van maximaal 32 maanden, te rekenen vanaf de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen.

Artikel 3.5 Financieel beheer

Vanaf het moment van de voortzetting van de schuldregelingsovereenkomst is de schuldenaar verplicht zijn inkomen te storten op een rekening bij de schuldregelende instelling of een daartoe aangewezen financiële instelling. Genoemde instelling reserveert op deze rekening het bedrag dat dient ter gehele of gedeeltelijke aflossing van de schulden, zijnde het inkomen verminderd met het Vrij Te Laten Bedrag.

50.2.5. Titel 4. VERPLICHTING SCHULDREGELENDE INSTELLING**Artikel 4.1 Algemene inspanningsverplichting**

De schuldregelende instelling spant zich in om ten behoeve van de schuldenaar met alle schuldeisers tot een regeling van zijn problematische schulden te komen. De schuldregelende instelling houdt daarbij rekening met de belangen van de schuldeisers.

Artikel 4.2 Structurele oplossing

De schuldregelende instelling spant zich alleen ten behoeve van de schuldenaar in, als de schuldregeling leidt tot een structurele oplossing van de totale schuldpositie.

Artikel 4.3 Gelijkberechtiging schuldeisers

Alle schuldregelingen worden door de schuldregelende instelling uitgevoerd op basis van gelijkberechtiging van schuldeisers.

50.2.6. Titel 5. PROCES VAN SCHULDREGELING

Artikel 5.1 Proces van schuldregeling

Het proces van schuldregeling wordt uitgevoerd conform het door de Algemene Ledenvergadering van de NVVK goedgekeurde model, met de daarin vastgestelde richtlijnen en termijnen.

Artikel 5.2 Stabilisatie-overeenkomst

Direct na ondertekening van de schuldregelingsovereenkomst ontvangen de schuldeisers het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst van de schuldregelende instelling.

Artikel 5.3 Verzoek niet verzwaring schuldenpakket

De schuldregelende instelling verzoekt de schuldeisers, gedurende de periode van schuldregeling, het schuldenpakket niet verder te verzwaren met (vertragings)rente en/of invorderingskosten en voorgenomen of reeds geëffectueerde incassomaatregelen op te schorten.

Artikel 5.4 Niet reageren schuldeiser

Als de schuldeiser niet binnen de daarvoor gestelde termijn, op het verzoek van de schuldregelende instelling als bedoeld in artikel 5.2, reageert, wordt de vordering op basis van de gegevens van de schuldenaar geschat en/of geschrapd.

Artikel 5.5 Opstellen schuldenoverzicht

De schuldregelende instelling stelt een overzicht van de schulden op, dat door de schuldenaar binnen de daarvoor gestelde termijn voor akkoord dient te worden ondertekend.

Artikel 5.6 Voorstel tot schuldregeling aan de schuldeisers

- a. Op basis van de aflossingscapaciteit zal de schuldregelende instelling een voorstel voor een schuldregeling aan de schuldeisers doen.
- b. Het voorstel kan het verstrekken van een saneringskrediet zijn, of het voortzetten van de schuldregelingsovereenkomst, gebaseerd op een prognose van de door de schuldenaar in te brengen aflossingscapaciteit gedurende maximaal 32 maanden, met verwijzing naar artikel 8.1.
- c. In geval van voortzetting van de schuldregelingsovereenkomst wordt van de schuldeisers verlangd dat zij finale kwijting verlenen, nadat de schuldenaar gedurende de overeengekomen periode aan zijn verplichtingen heeft voldaan.

50.2.7. Titel 6. UITKOMST VAN HET PROCES VAN SCHULDREGELING

Artikel 6.1 Voortzetting schuldregeling

Als alle schuldeisers het voorstel, als bedoeld in artikel 5.6, accepteren, wordt de overeenkomst tot schuldregeling ongewijzigd voortgezet, tenzij het voorstel het verstrekken van een saneringskrediet omvat.

Artikel 6.2 Verstrekken saneringskrediet

- a. Als de schuldeisers akkoord gaan met een schuldregeling door middel van het verstrekken van een saneringskrediet, dan wordt dit vastgelegd in een door de schuldenaar te tekenen kredietovereenkomst.

- b. Na ondertekening van de saneringskredietovereenkomst zijn de titels 7 en 8 van deze Gedragscode niet meer van toepassing.

Artikel 6.3 Hoogte saneringskrediet

In geval van een saneringskrediet is voor directe betaling van de schulden beschikbaar: het netto bedrag ter grootte van de aflossingscapaciteit dat is vastgesteld bij de voortzetting van de schuldregelingsovereenkomst, voor een periode van maximaal 32 maanden.

Artikel 6.4 Tussentijdse beëindiging schuldregeling

- a. Als de schuldeisers het voorstel, als bedoeld in artikel 5.6, niet accepteren, wordt de schuldregelingsovereenkomst beëindigd.
- b. Als de schuldenaar de verplichtingen voortvloeiende uit de schuldregelingsovereenkomst niet of onvoldoende nakomt, wordt de overeenkomst beëindigd.
- c. Alle betrokkenen worden per omgaande over de beëindiging zoals bedoeld in lid 1 en 2 van dit artikel geïnformeerd.
- d. Alle, tot het moment van de beëindiging van de schuldregelingsovereenkomst gereserveerde gelden, worden aan de schuldeisers uitbetaald, met verwijzing naar artikel 7.4.
- e. In afwijking van het voorgaande lid worden de gereserveerde gelden maximaal 4 maanden in depot gehouden, als een redelijke verwachting bestaat, dat een verzoek tot toelating tot de Wet schuldsanering natuurlijke personen door de schuldenaar wordt ingediend.

50.2.8. Titel 7. HERCONTROLE EN BETALING

Artikel 7.1 Financiële inspanningsverplichting schuldenaar

De schuldenaar dient gedurende de looptijd van de schuldregelingsovereenkomst aantoonbare inspanningen te verrichten om zijn inkomsten te vergroten en te behouden. De schuldenaar dient de schuldregelende instelling terstond te informeren over wijzigingen in zijn financiële en persoonlijke omstandigheden.

Artikel 7.2 Hercontrole

- a. Ten minste na 12 maanden, 24 maanden en aan het einde van de schuldregeling bepaalt de schuldregelende instelling opnieuw de hoogte van het Vrij Te Laten Bedrag en daarmee de aflossingscapaciteit, waarbij rekening wordt gehouden met wijzigingen in de inkomens- en vermogenspositie van de schuldenaar.
- b. De schuldregelende instelling controleert daarbij of de schuldenaar in de verstreken periode de aflossingscapaciteit volledig heeft ingebracht en controleert de financiële inspanningsverplichting als bedoeld in artikel 7.1.
- c. De schuldregelende instelling informeert de schuldeisers schriftelijk over de uitkomst van iedere uitgevoerde hercontrole.

Artikel 7.3 Tijdstip betaling schuldeisers

Na iedere afgeronde periodieke hercontrole wordt aan alle schuldeisers een uitbetaling gedaan, conform het voorstel tot schuldregeling (artikel

5.6), mits het saldo van de gereserveerde gelden (als bedoeld in artikel 3.5) betaling rechtvaardigt.

Artikel 7.4 Betaling schuldeisers

De betaling aan de schuldeisers geschiedt naar evenredigheid van hun vordering. Schuldeisers met een wettelijke preferentie ontvangen echter een 2 keer zo hoog percentage dan de concurrente schuldeisers en wel maximaal tot de hoogte van hun vordering.

Artikel 7.5 Behandeling bevoorrechte vorderingen

Vorderingen waaraan zekerheden zijn verbonden, dienen na uitwinning van de zekerheid als concurrente vorderingen te worden beschouwd.

50.2.9. TITEL 8. VERGOEDINGEN

Artikel 8.1 Vergoeding schuldregeling

- a. De kosten van behandeling van de aanvraag voor een schuldregeling en het proces, als benoemd in titel 5 van deze Gedragcode, mogen niet aan de schuldenaar en/of de schuldeisers in rekening worden gebracht.
- b. De schuldregelende instelling is bevoegd de kosten van de controle en betaling, zoals genoemd in titel 7, tot een door de Algemene Ledenvergadering van de NVVK vast te stellen percentage over de aan de schuldeisers door te betalen bedragen, in mindering te brengen.

Artikel 8.2 Vergoeding financieel beheer

De schuldregelende instelling is bevoegd een vergoeding voor de kosten van financieel beheer in rekening te brengen tot een door de Algemene Ledenvergadering van de NVVK vast te stellen bedrag.

Artikel 8.3 Fondsen

Uitkeringen uit een gemeentelijk, dan wel particulier fonds aan of ten behoeve van een schuldenaar, komen in het kader van een schuldregeling aan alle schuldeisers op basis van gelijkberechtiging toe, tenzij de uitkerende instantie op grond van haar doelstellingen uitdrukkelijk anders heeft bepaald.

50.2.10. Titel 9. REGISTRATIE

Artikel 9.1 BKR

De schuldregelende instelling is verplicht de schuldregelingsovereenkomst en de kredietovereenkomst als bedoeld in de artikelen 3.3 en 6.2 als een SR te melden bij het Bureau Krediet Registratie te Tiel.

Artikel 9.2 Registratie persoonsgegevens

De schuldregelende instelling is verplicht de schuldenaar te informeren over de opname van zijn persoonsgegevens in de persoonsregistratie van de schuldregelende instelling. Op deze persoonsregistratie is de Wet bescherming persoonsgegevens van toepassing.

Artikel 9.3 Algemene bepaling

De registratie van de geanonimiseerde statistische gegevens voortvloeiende uit de schuldregelingsovereenkomst zal plaatsvinden overeenkomstig de landelijke richtlijnen van de NVVK, die voldoen aan de bepalingen in de Wet bescherming persoonsgegevens.

50.2.11. Titel 10. KLACHTEN**Artikel 10.1 Bevoegde instantie**

- a. Zowel de schuldenaar als de schuldeisers kunnen een klacht indienen bij de schuldregelende instelling, als deze handelt in strijd met de Gedragscode Schuldregeling, dan wel de schuldregelingsovereenkomst.
- b. Daarna kunnen zowel de schuldenaar als de schuldeisers een klacht indienen bij het Bestuur van de NVVK als deze zich niet kunnen vinden in de beslissing van de schuldregelende instelling, als bedoeld in het voorgaande lid.

Artikel 10.2 Advies Commissie Kwaliteitszorg

- a. Het Bestuur zal in geval van een klacht de Commissie Kwaliteitszorg verzoeken ter zake een onderzoek in te stellen en haar te adviseren. Het reglement van de Commissie is hierop van toepassing.
- b. De schuldregelende instelling is verplicht de Commissie Kwaliteitszorg op verzoek inzage te geven in haar dossiers.
- c. De bepalingen van de Wet bescherming persoonsgegevens worden hierbij in acht genomen.

50.2.12. Titel 11. GEBONDENHEID GEDRAGSCODE**Artikel 11.1**

De Gedragscode Schuldregeling is bindend voor alle NVVK leden.

**50.2.13. Ledenregister Nederlandse Vereniging voor
Volkskrediet 2004**

Zie voor adressen Schuldhulpverlening Volkskredietbank de website:
www.st-ab.nl/ad02a.htm.

50.2.14. Richtlijnen Recofa

Richtlijnen voor schuldsaneringen opgesteld door RECOFA in overleg met de Raad voor de Rechtsbijstand te 's-Hertogenbosch en goedgekeurd door het LOVC, augustus 2005:

VOORWOORD

Dit zijn de vernieuwde richtlijnen voor schuldsaneringen zoals deze in werking zullen treden op 1 oktober 2005. Zij komen in de plaats van de Praktische Wenken (laatstelijk aangevuld op 20 mei 1999) en de Aanbevelingen (laatstelijk aangevuld op 22 mei 2000) van Recofa. De richtlijnen bevatten bepalingen ter uniformering van het (rol)beleid van de insolventieafdelingen van de rechtbanken en bevatten algemene instructies aan bewindvoerders. Het landelijk overleg van rechters-commissarissen insolventies (Recofa) heeft de richtlijnen opgesteld in overleg met de Raad voor Rechtsbijstand te 's-Hertogenbosch. Het landelijk overleg van voorzitters van de civiele sectoren (LOVC) heeft ze op haar vergadering van 27 mei 2005 goedgekeurd.

Deze richtlijnen zijn de vrucht van intensief overleg tussen rechters-commissarissen van alle rechtbanken. Er is naar gestreefd om met name

die formele en materiële handelingen in richtlijnen vast te leggen, waarover bij de grote meerderheid van de rechtbanken geen of weinig discussie (meer) bestaat. Onderwerpen waarover die uniformiteit (nog) ontbreekt, zijn buiten de richtlijnen gelaten. In een aantal kwesties is vooruitgelopen op het thans bij de Tweede Kamer aanhangige wetsvoorstel tot wijziging van de Faillissementswet in verband met herziening van de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (kamerstukken 29 942). De meest in het oog springende bepalingen in de richtlijnen zijn de volgende:

- Als een verzoek wordt gedaan door iemand op wie beschermingsbewind is uitgesproken, dient die bewindvoerder het verzoek mede te ondertekenen (richtlijn 1).
- Bij een omzetting van faillissement in schuldsanering is geen gemeentelijke verklaring vereist, maar kan volstaan worden met een beredeneerde verklaring van de curator dat de schulden uit het faillissement te goeder trouw zijn ontstaan en onbetaald gelaten alsmede schuldenaar zich in het faillissement aan de verplichtingen heeft gehouden (richtlijn 2).
- Er zijn enige criteria geformuleerd onder welke voorwaarden schulden al dan niet te goeder trouw worden aangemerkt (richtlijn 4).
- Er worden criteria gegeven over het nakomen van de sollicitatieplicht (richtlijn 14).
- Met richtlijnen 9 (schriftelijke communicatie), 10 (telefonische communicatie) en 13 (postblokkade) wordt een vlotte uitwisseling van informatie tussen bewindvoerder en schuldenaar voorzien. Van alle openbare verslagen dient de bewindvoerder een exemplaar aan de schuldenaar toe te zenden (richtlijn 19).
- Er zijn modelverslagen ontwikkeld en er is voorgeschreven welke bijlagen (model crediteurenlijst, recente berekening Vtlb) daarbij moeten worden gevoegd. De financiële verslaglegging alsmede het verzoek onderhandse verkoop en vaststelling salaris zijn eveneens gestandaardiseerd (richtlijnen 18, 20, 21 en 25 en bijlagen).
- De procedure voor verificatievergadering en akkoordbehandeling is uitvoerig beschreven, waarbij in de mogelijkheid van een pro forma verificatievergadering is voorzien (richtlijnen 23 en 26).
- Aan schuldeisers die over een akkoord worden geraadpleegd, wordt (via de model volmacht) de mogelijkheid geboden om de bewindvoerder te machtigen om tegen het akkoord te stemmen (richtlijn 26).
- Er is een procedure vastgesteld voor het geval er minder dan € 500 aan de schuldeisers kan worden uitgedeeld. Er hoeft dan geen verificatievergadering gehouden te worden (richtlijn 24). Wij spreken de hoop en verwachting uit dat de vernieuwde richtlijnen zullen bijdragen aan verdere normering van en duidelijkheid over het beleid van rechtbanken inzake schuldsaneringen. Daarbij past dat deze richtlijnen actief worden beheerd en bijgewerkt. Voor suggesties daartoe houdt Recofa zich aanbevolen.

Mr. H.H. Dethmers, Secretaris Recofa, augustus 2005

INHOUD

1. Verzoekschrift
2. Omzetting van faillissement in schuldsanering
3. Oproeping
4. Beoordeling van het verzoekschrift
5. Uitspraak
6. Voorlopige toepassing van de schuldsanering
7. Benoeming van de bewindvoerder
8. Publicaties
9. Communicatie tussen bewindvoerder en rechter-commissaris / rechtbank
10. (Telefonische) bereikbaarheid van de bewindvoerder
11. De boedelrekening
12. Het huisbezoek
13. Postblokkade
14. Arbeids- en sollicitatieverplichting
15. Eigen onderneming van schuldenaar
16. Het vrij te laten bedrag
17. Budgetbeheer
18. Verzoeken tot machtiging, goedkeuring en/of toestemming
19. Frequentie van verslaglegging/wijze van indiening
20. Vorm van de verslaglegging
21. Inhoud van de openbare verslagen
22. Termijn van de schuldsanering / verkorting van de termijn
23. De verificatievergadering
24. De "informele uitdeling" bij een restant actief onder de 500 euro
25. De slotuitdelingslijst
26. Het akkoord
27. Salaris van de bewindvoerder
28. Inwerkingtreding en bekendmaking

BIJLAGEN

Bij richtlijn 5: informatieblad schuldenaar
Bij richtlijn 12: checklist huisbezoek
Bij richtlijn 18: model verzoek onderhandse verkoop
Bij richtlijn 20: model aanvangsverslag
Bij richtlijn 20: model vervolgverslag
Bij richtlijn 20: model eindverslag
Bij richtlijn 20: model financieel eindverslag
Bij richtlijn 21: model crediteurenlijst
Bij richtlijn 25: model uitdelingslijst
Bij richtlijn 26: model volmacht voor akkoord
Bij richtlijn 27: model verzoek salaris bewindvoerder
Het (meest recente) rapport van de Werkgroep Rekenmethode Vtlb van Recofa en het bijbehorende rekenblad (richtlijn 16) zijn afzonderlijk van deze richtlijn op de websites van de Raad voor Rechtsbijstand (www.wsnr.rvr.org) en de Rechtspraak (www.rechtspraak.nl) geplaatst.

1. Verzoekschrift

- a. Het verzoekschrift tot toepassing van de schuldsanering kan door de schuldenaar, een schriftelijk gemachtigde dan wel door een procureur in tweevoud worden ingediend bij de griffie van de rechtbank. Griffierecht is niet verschuldigd.

- b. Het verzoekschrift dient ex art. 284 Fw. te zijn ondertekend door de schuldenaar en zijn echtgenote/geregistreerd partner tenzij iedere gemeenschap van goederen is uitgesloten, waarvan - zo mogelijk - een akte moet worden overgelegd. Als er sprake is van gemeenschap van goederen zal de griffier er op wijzen dat het raadzaam is dat de partner ook een verzoekschrift indient.
- c. Als op verzoeker curatele of beschermingsbewind van toepassing is, dient het verzoek mede door de beschermingsbewindvoerder te zijn ondertekend.
- d. Bij elk verzoekschrift wordt zo mogelijk gevoegd:
 - een verklaring ex art. 285 lid 1 sub e Fw., afgegeven door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente waarin de schuldenaar woont of verblijf houdt. Deze verklaring dient te zijn opgemaakt volgens het in overleg tussen de RvR, NVVK en VNG meest actueel vastgestelde model.
 - een origineel uittreksel uit het persoonsregister van de schuldenaar, niet ouder dan 1 maand
 - een recent uitkerings- of inkomstenbewijs
 - een kopie van een geldig legitimatiebewijs
 - paspoort/rijbewijs/identiteitskaart)
 - in het geval dat de schuldenaar een bedrijf heeft (gehad), een origineel uittreksel van de KvK, niet ouder dan 1 maand en jaarstukken van de laatste 3 jaar (als deze zijn opgemaakt)
 - in geval de schulden veroorzaakt zijn door verslaving of psychische problemen: een recente verklaring van de daarop betrekking hebbende hulpverlening over het verloop van de behandeling
 - ingeval er schulden zijn aan/bij het CJIB: een opgave waarin deze schulden door het CJIB zijn gespecificeerd
- e. Als het verzoek onvolledig is of onvoldoende onderbouwd, kan de rechter dit voorafgaande aan de behandeling terugzenden voor aanvulling aan de gemeente of instantie die de verklaring ex art. 285 lid 1 sub e Fw heeft opgesteld. De verzoeker ontvangt hiervan bericht.
- f. Voldoet het verzoekschrift aan de daaraan gestelde vereisten, dan zal de rechtbank een datum bepalen waarop het verzoek zal worden behandeld.

2. Omzetting van faillissement in schuldsanering

- a. Bij een verzoek van de schuldenaar of zijn procureur tot omzetting van een faillissement in een schuldsanering is de hierboven genoemde verklaring ex art. 285 lid 1 sub e Fw niet nodig. Volstaan kan worden met het openbaar verslag van de curator. In of bij dit verslag geeft de curator een advies over de omzetting en legt, ter afwikkeling van het faillissement, een urenstaat en een specificatie van de verschotten over.
- b. De rechtbank beschikt bij de beoordeling van het verzoek over het faillissementsdossier.

3. Oproeping

- a. De griffier roept verzoeker op voor behandeling van het verzoek per gewone brief op het door de verzoeker opgegeven adres.

- b. Als verzoeker niet verschijnt, wordt deze nogmaals opgeroepen. In deze tweede brief wordt verzoeker gewezen op de gevolgen als hij niet verschijnt.

4. Beoordeling van het verzoekschrift

- a. Het verzoek tot toepassing van de schuldsanering kan worden afgewezen als aannemelijk is dat de schuldenaar ten aanzien van het ontstaan of onbetaald laten van schulden niet te goeder trouw is geweest. Van een dergelijke situatie kan onder meer sprake zijn als:
- schulden zijn aangegaan terwijl er gelet op het inkomen en/of vermogen van de verzoeker(s) redelijkerwijs geen uitzicht bestond op aflossing daarvan
 - recent nieuwe schulden zijn aangegaan van substantiële aard
 - recente schulden voortvloeien uit een verslaving aan bijvoorbeeld gokken, alcohol en/of drugs
 - wegens fraude ten onrechte genoten uitkeringen worden teruggevorderd en nog geen 5 jaar zijn verstreken na ontdekking van de fraude
 - schulden uit misdrijf of overtreding, waaronder met name zijn te noemen schulden wegens door de rechter bepaalde boetes, ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en schulden wegens door de rechter vastgestelde schadevergoedingsplicht aan slachtoffers van misdrijven en nog geen 5 jaar zijn verstreken na ontdekking van het misdrijf. Onder omstandigheden kan een langere termijn in acht genomen worden, met name als het gaat om schadevergoeding aan slachtoffers van delicten of onrechtmatig handelen.
 - transacties voor een substantieel bedrag en/of meerdere recente transacties (zogenaamde CJIB boetes)
 - verzoeker een eigen onderneming (eenmanszaak) heeft gevoerd en (nagenoeg) geen boekhouding is bijgehouden
 - er vorderingen van de Belastingdienst en/of Bedrijfsvereniging zijn die betrekking hebben op een opgelegde boete

In individuele gevallen kan van deze uitgangspunten worden afgeweken. Alle omstandigheden van het geval worden meegewogen.

- b. Het verzoek wordt - op grond van art. 288 lid 1 sub b Fw. - in beginsel afgewezen als verzoeker geen verblijfsvergunning heeft.
- c. Uitgangspunt bij de toelating van schuldenaren met verslavingsproblemen is dat de verslaving al enige tijd 'onder controle' dient te zijn. Dat wil zeggen dat verzoeker al enige tijd geen drugs/alcohol meer gebruikt en/of al enige tijd niet meer gokt. Gedacht kan worden aan een periode van 1 jaar. De duur van deze periode is onder meer afhankelijk van de ernst en de duur van de verslaving. Dat de verslaving onder controle is, dient te worden bevestigd door een hulpverlener/hulpverlenende instantie.

- d. Voor schuldenaren met psychische problemen geldt dat er al enige tijd voldoende hulp/vangnet dient te zijn.

5. Uitspraak

- a. Op de zitting dan wel zo snel mogelijk daarna wordt uitspraak gedaan. Ingeval de schuldsanering van toepassing is verklaard, worden een bewindvoerder en rechter-commissaris benoemd. In het vonnis wordt een bevel tot het leggen van een postblokkade opgenomen.
- b. Als het verzoek schuldsanering mondeling wordt afgewezen, wordt ook meegedeeld dat tegen die afwijzing binnen 8 dagen hoger beroep kan worden ingesteld en dat dit moet gebeuren met behulp van een advocaat, ook zijnde procureur. Als de uitspraak niet op de zitting wordt gedaan, wordt dit aan de schuldenaar bij de aanzegging van datum en tijdstip van de uitspraak meegedeeld.
- c. In het vonnis tot toepassing van de schuldsanering wordt - als er beslag ligt op het inkomen of op vermogensbestanddelen van de schuldenaar - bepaald dat de gelegde beslagen per datum uitspraak vervallen. Dit kan op het moment van de uitspraak slechts op verzoek van de schuldenaar.
- d. Een afschrift van het vonnis wordt aan de schuldenaar en de bewindvoerder gezonden.
- e. Uiterlijk met de verzending van het vonnis aan de schuldenaar wordt het door de rechtbank gebruikte 'Informatieblad Wettelijke Schuldsanering Natuurlijke Personen' aan de schuldenaar verstrekt. De tekst daarvan is als bijlage bij deze richtlijnen gevoegd. De verstrekking of verzending ervan wordt bij voorkeur in het proces-verbaal van de zitting vastgelegd.

6. Voorlopige toepassing van de schuldsanering

- a. De voorlopige toepassing van de schuldsanering wordt zoveel mogelijk vermeden.
- b. Als de verklaring ex art. 285Fw. ontbreekt, wordt de behandeling van het verzoek tot toepassing van de schuldsanering in beginsel aangehouden totdat de verklaring wordt overgelegd. Onder bijzondere omstandigheden kan de voorlopige toepassing worden uitgesproken.
- c. Na voorlopige toepassing van de schuldsanering dient de schuldenaar aan alle uit deze regeling voortvloeiende verplichtingen te voldoen.

7. Benoeming van de bewindvoerder

- a. De rechtbank benoemt uitsluitend in het register van de Raad voor Rechtsbijstand opgenomen ('geregistreerde') bewindvoerders dan wel advocaten die ervaring hebben met het insolventierecht. Benoeming van een - door de Raad voor Rechtsbijstand te 's-Hertogenbosch erkende - bewindvoerdersorganisatie is mogelijk mits daaraan gekoppeld is de naam van een geregistreerde bewindvoerder die de zaak feitelijk behandelt. In het laatste geval dient bij vervanging steeds overleg met de rechter-commissaris plaats te vinden.
- b. Als een Gemeentelijke Kredietbank/Stadsbank zelf crediteur is (omdat zij voorafgaande aan de wettelijke schuldsanering een saneringskrediet

heeft verstrekt) zal bij voorkeur geen bewindvoerder uit deze Gemeentelijke Kredietbank/Stadsbank worden benoemd.

8. Publicaties

- a. Alle wettelijk voorgeschreven publicaties in de schuldsanering worden verzorgd door de griffie van de insolventieafdeling van de rechtbank. De kosten hiervan worden voorgeschoten door de rechtbank. Aan het eind van de schuldsanering worden deze kosten uit de boedel voldaan. Bij onvoldoende actief worden ze ten laste van de Staat gebracht.
- b. Bij de vaststelling van de publicatiekosten mogen forfaitaire bedragen gehanteerd worden. Geringe verschillen tussen echte en forfaitaire kosten komen ten gunste of ten laste van de Staat. Voor de publicaties vanaf 15 januari 2005 geldt een forfaitair bedrag van momenteel € 65, inclusief omzetbelasting per mededeling.
- c. Alle gepubliceerde mededelingen worden ook in het Centraal Insolventie Register (CIR) opgenomen, welk register openbaar toegankelijk is via www.rechtspraak.nl.
- d. Alle schuldsaneringen worden opgenomen in het door de Raad voor Rechtsbijstand bijgehouden register op www.wsnr.rvr.org.

9. Communicatie tussen bewindvoerder en rechter-commissaris/rechtbank

- a. De bewindvoerder beantwoordt schriftelijke verzoeken van de rechter-commissaris of rechtbank binnen 14 dagen, tenzij de rechtbank een andere termijn stelt.
- b. Openbare stukken worden duidelijk onderscheiden van vertrouwelijke mededelingen aan de rechter-commissaris. Daarnaast houdt de bewindvoerder bij het opstellen van verslagen en brieven altijd rekening met het inzagerecht.

10. (Telefonische) bereikbaarheid van de bewindvoerder

- a. De bewindvoerder legt de schuldenaar duidelijk uit waarover contact kan worden gezocht. De bewindvoerder kan aangeven dat dit bij voorkeur schriftelijk dient te geschieden. Daarnaast deelt de bewindvoerder aan de schuldenaar mee op welke tijden (minimaal enkele uren per week) hij/zij telefonisch bereikbaar is. Wanneer is toegezegd dat men teruggebeld wordt, hoort dit ook te gebeuren. Ook houdt de bewindvoerder telefoonnotities bij.
- b. Voor de rechtbank is de bewindvoerder steeds bereikbaar via een direct telefoonnummer.

11. De boedelrekening

- a. De bewindvoerder houdt boedelrekeningen aan bij een bankinstelling, waaraan door de Nederlandse Bank vergunning ingevolge de Wet toezicht kredietwezen 1992 is verleend.
- b. Als door een rechtbank daartoe een bepaalde bankinstelling is aangewezen, wordt de boedelrekening bij die bank geopend.
- c. Bij in algehele gemeenschap van goederen gehuwde/geregistreerde schuldenaren die beiden in de regeling zijn toegelaten, wordt één

boedelrekening geopend en worden alle kosten samengevoegd. Bij ongehuwd samenwonenden of schuldenaren die buiten algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd/geregistreerd, worden 2 boedelrekeningen geopend.

- d. Ingeval van echtscheiding tijdens de schuldsanering dienen 2 aparte boedelrekeningen te worden geopend en het actief te worden verdeeld.
- e. De tenaamstelling van de boedelrekening vermeldt: '<naam bewindvoerder> in zijn / haar hoedanigheid van bewindvoerder in de schuldsanering van <naam schuldenaar>'.
'
- f. Betalingen worden zoveel mogelijk via de boedelrekening gedaan en ontvangen. Betalingen, die daarbuiten worden gedaan en ontvangen, worden in het periodiek verslag uitdrukkelijk besproken alsmede zo spoedig mogelijk met de boedel vereffend.

12. Het huisbezoek

- a. Het huisbezoek vindt in principe plaats binnen 2 weken na toepassing van de schuldsanering.
- b. Bij het bezoek aan de woning of verblijfplaats van de schuldenaar wordt de als bijlage bij deze richtlijnen door de Raad voor de Rechtsbijstand te 's-Hertogenbosch vastgestelde checklist door de bewindvoerder ingevuld en door de schuldenaar ondertekend.

13. Postblokkade

- a. Bij de postblokkade wordt de post minstens éénmaal per week aan de schuldenaar doorgezonden.

Spoeisende post wordt direct doorgezonden of ter hand gesteld. Bij zeer spoedisende zaken wordt telefonisch contact gezocht met de schuldenaar om hem/haar op de hoogte te stellen van de binnenkomst van het betreffende poststuk en de inhoud daarvan.

- b. De postblokkade dient in beginsel ten minste 13 maanden gehandhaafd te worden. Als de bewindvoerder na afloop van die termijn van mening is dat de postblokkade beëindigd kan worden, kan hij dit zelf via TNT bewerkstelligen. De rechter-commissaris dient hiervan vooraf op de hoogte gesteld te worden.
- c. Na opheffing van de postblokkade stelt de bewindvoerder de schuldenaar daarvan op de hoogte en wijst hem erop dat hij verplicht is om de bewindvoerder van de relevante informatie te voorzien.

14. Arbeids- en sollicitatieverplichting

- a. Schuldenaren dienen zich tot het uiterste in te spannen om het werk dat zij hebben te behouden.
- b. Schuldenaren zonder betaald werk (ook met kinderen onder de 4 jaar) hebben een sollicitatieplicht, tenzij de rechter-commissaris daarvoor een ontheffing heeft gegeven. De sollicitatieplicht houdt in dat zij naar full time werk (minimaal 36 uur per week) dienen te solliciteren.
- c. Bij de sollicitatieplicht gelden de volgende uitgangspunten: sollicitatieactiviteiten dienen minimaal te bestaan uit:

- gemiddeld 4 maal per maand een schriftelijke sollicitatie (exclusief open sollicitaties)
 - inschrijving bij het Centrum voor Werk en Inkomen (CWI) en bij 3 à 4 uitzendbureaus
 - Schuldenaren mogen zich hierbij niet beperken tot het solliciteren naar vacatures op hun vakgebied.
 - Schuldenaren dienen kopieën van de sollicitatiebrieven en van de inschrijving bij het CWI en uitzendbureaus aan de bewindvoerder te sturen.
 - Deelname aan re-integratietrajecten laat onverlet dat schuldenaren zich zelfstandig moeten inspannen om betaald werk te vinden.
 - Het volgen van een opleiding, integratiecursus of andere cursus mag niet in de weg staan aan het vervullen van/solliciteren naar full time werk.
- d. Een ontheffing als onder b bedoeld wordt onder meer gegeven als en voor zover de schuldenaar op medische gronden niet in staat is arbeid te verrichten.
- e. Als een schuldenaar stelt dat hij arbeidsongeschikt is, dient hij een medische verklaring over te leggen waaruit dit blijkt. Als hij niet over zo'n verklaring beschikt en aannemelijk is dat sprake is van medische omstandigheden die de (mate van) arbeidsgeschiktheid beïnvloedt, dient hij zich door een door de bewindvoerder/rechter-commissaris aan te wijzen deskundige te laten keuren. Daarbij kan gedacht worden aan artsen van de (voormalige) GG&GD. De kosten komen ten laste van de boedel of, als de boedel ontoereikend is, ten laste van de staat op basis van art. 320 lid 8 Fw.

15. Eigen onderneming van schuldenaar

- a. In beginsel wordt een eigen bedrijf/zelfstandig beroep niet voortgezet tijdens de schuldsanering.

Een eigen bedrijf/zelfstandig beroep kan met toestemming van de rechter-commissaris tijdelijk worden voortgezet om bijvoorbeeld lopende zaken af te handelen of een akkoord aan te bieden.

Daarna dient de schuldenaar zijn activiteiten te stoppen en betaald werk in loondienst te zoeken.

- b. Het starten van een eigen bedrijf/zelfstandig beroep tijdens de looptijd van de schuldsanering is niet toegestaan, tenzij de rechter-commissaris hiertoe toestemming geeft.

16. Het vrij te laten bedrag

- a. Het vrij te laten bedrag wordt berekend aan de hand van de meest recente versie van het Rapport van de werkgroep rekenmethode Vtlb van Recofa. Deze berekening wordt uitgevoerd op het bij het rapport behorende rekenblad. De actuele versie van het Rapport en het rekenblad (met de doorgaans per 1 januari en 1 juli aangepaste

bijstandsnormen) is beschikbaar via Internet op www.rechtspraak.nl of www.wsnr.rvr.org.

- b. De berekening van het vrij te laten bedrag wordt bij of zo spoedig mogelijk na het huisbezoek door de bewindvoerder gemaakt en aan de schuldenaar verstrekt.
- c. Wijzigingen in het vrij te laten bedrag anders dan tengevolge van indexeringen, worden besproken in het verslag waarbij de berekening als bijlage is gevoegd.
- d. Bij wijzigingen van de normbedragen ten gevolge van indexering wordt door de bewindvoerder zo spoedig mogelijk een aangepaste berekening aan de schuldenaar toegezonden.
- e. Bij elk verslag wordt het meest recente rekenblad bijgevoegd.
- f. De bewindvoerder dient, zolang het saneringsplan niet is vastgesteld, vastlegging van het vrij te laten bedrag in een beschikking te verzoeken aan de rechter-commissaris. De bewindvoerder zendt ook kopie van deze beschikking aan de schuldenaar tenzij de hoogte van het door de rechter-commissaris of rechtbank vastgestelde vrij te laten bedrag niet afwijkt van de berekening (als bedoeld onder b) van de bewindvoerder.

17. Budgetbeheer

Budgetbeheer van het vrij te laten bedrag is geen taak van de bewindvoerder. Het kan echter wel een hulpmiddel zijn om de doelstellingen van de schuldsanering te bereiken. In voorkomende gevallen kan het dan ook voorkomen dat een budgetbeheer-instelling dient te worden ingeschakeld. Er dient kritisch gekeken te worden naar de kosten en de betrouwbaarheid van de in te schakelen instelling. De voorkeur gaat uit naar een instelling die is aangesloten bij de NVVK of de Branchevereniging voor Beschermingsbewind en Inkomensbeheer.

18. Verzoeken aan de rechter-commissaris tot machtiging, goedkeuring en/of toestemming

- a. Genoemde verzoeken worden zo mogelijk schriftelijk gedaan.
- b. Een op mondeling verzoek verleende mondelinge machtiging, goedkeuring of toestemming wordt door de bewindvoerder zo spoedig mogelijk schriftelijk samengevat en bevestigd.
- c. Bij verzoeken toestemming tot verkoop van activa van meer dan € 2.000,- wordt gebruik gemaakt van het bij deze richtlijnen bijgevoegde model.
- d. Bij activatransacties wordt zo mogelijk de concept overeenkomst bij het verzoek gevoegd.
- e. Elk eindvonnis dat naar aanleiding van een verleende machtiging tot procederen is gewezen, wordt als bijlage aan het eerstvolgende periodiek verslag toegevoegd.

19. Frequentie van verslaglegging/wijze van indiening

- a. Het eerste openbare verslag wordt ingediend bij de griffie van de rechtbank zodra de inventarisatiefase is afgerond. De termijn daarvoor bedraagt uiterlijk 4 weken na de uitspraak tot toepassing van de schuldsanering
- b. De volgende openbare verslagen worden ingediend met inachtneming van de wettelijke termijn van 6 maanden, tenzij de rechter-commissaris anders bepaalt.
- c. Openbare verslagen worden in enkelvoud ingediend tenzij de rechtbank anders bepaalt. De bewindvoerder verstrekt een afschrift van elk verslag aan de schuldenaar. De berekening van het vrij te laten bedrag hoeft niet te worden meegezonden als dat op grond van richtlijn 16d reeds is gebeurd.

20. Vorm van de verslaglegging

- a. De verslaglegging vindt plaats volgens het model aanvangs-, vervolgen eindverslag. Deze modellen zijn als bijlagen bij deze richtlijnen gevoegd.
- b. Opvolgende verslagen in dezelfde schuldsanering worden doorlopend genummerd.
- c. Bij het laatste verslag en bij de aanvraag voor een verificatievergadering (zie richtlijn 24e) wordt het voorlopig financieel eindverslag bijgevoegd. Dat verslag wordt opgemaakt volgens het bij deze richtlijnen gevoegde model.

21. De inhoud van openbare verslagen

- a. De vraagpunten uit de modelverslagen worden zo volledig mogelijk beantwoord. De in de betreffende verslagperiode verrichte werkzaamheden worden zo inzichtelijk mogelijk beschreven.
- b. De bewindvoerder voegt bij alle openbare verslagen de op dat moment van toepassing zijnde berekening vrij te laten bedrag toe.
- c. De vervolgvorslagen mogen zich beperken tot de wijzigingen die zich sinds het vorige verslag hebben voorgedaan en tot de in het vorige verslag genoemde punt(en) van onderzoek.
- d. Tot slot dient ieder verslag een specificatie te geven van de opbouw van de boedelrekening, zodat kan worden nagegaan of de schuldenaar zijn financiële verplichtingen nakomt. Alle verslagen liggen ter inzage voor de crediteuren.
- e. Vertrouwelijke informatie wordt separaat aan de rechter-commissaris toegezonden met de duidelijke vermelding 'vertrouwelijk' in de kop van de brief. Als de schuldenaar zich niet aan de verplichtingen houdt, wordt in een vertrouwelijke brief een voorstel voor de hieraan te verbinden consequenties gedaan.
- f. Het eindverslag dient inzicht te geven in de wijze waarop de schuldenaar zich aan zijn verplichtingen heeft gehouden en uit te monden in een gemotiveerd advies of de schuldenaar de schone lei kan worden verstrekt. Als de postblokkade is beëindigd, gaat de bewindvoerder na of de vaste lasten (huur, ziektekostenpremie,

energieleverancier e.d.) steeds betaald zijn. Ook hier dient het saldo van de boedelrekening te worden gespecificeerd. Bij het eindverslag dient een crediteurenlijst te worden bijgevoegd.

- g. Het eindverslag moet uiterlijk 2 maanden voor de afloop van de termijn van de schuldsanering worden ingediend.

22. De termijn van de schuldsanering/verkortings van de termijn

- a. De termijn van de schuldsanering is in beginsel 3 jaar.
- b. Het is aan de bewindvoerder om via verslaglegging aan te geven of een bepaalde schuldsanering het vereenvoudigde traject (art. 352 lid 2 Fw.) kan doorlopen.
- c. Buiten het geval van art. 352 lid 2 Fw. kan de termijn van de schuldsanering worden verkort in de volgende gevallen:
- als de schuldenaar in een aan de schuldsanering voorafgaand faillissement of surseance aan de boedel heeft afgedragen het gedeelte dat lag boven het in de schuldsanering geldende vrij te laten bedrag
 - als er weliswaar voldoende actief is gerealiseerd om tot uitkering aan de crediteuren over te gaan, maar redelijkerwijs niet verwacht kan worden dat de schuldenaar in de resterende looptijd van de schuldsanering een zodanig inkomen boven het vrij te laten bedrag zal krijgen dat meer kan worden afgedragen dan het bewindvoerderssalaris en evenmin de verwachting bestaat dat het actief anderszins zal toenemen.
- d. Een korting op de looptijd is in beginsel niet aan de orde als de schuldenaar voorafgaand aan toelating tot de schuldsanering langere tijd in het minnelijk traject heeft gespaard. Dit geldt ook voor de schuldenaren van wie de afloscapaciteit in de periode voor de schuldsanering, bijvoorbeeld door loonbeslag, voor de aflossing van schulden is aangewend.

23. De verificatievergadering

- a. De bewindvoerder stelt onverwijld na zijn benoeming de hem uit de administratie bekende crediteuren op de hoogte van de toepassing van de schuldsanering en stelt hen in de gelegenheid om hun vorderingen bij hem voor erkenning in te dienen. Als daarna (onder meer via de postblokkade) crediteuren bekend worden, die nog niet zijn aangeschreven, worden deze alsnog door de bewindvoerder op de hoogte gesteld.
- b. De bewindvoerder onderzoekt ingediende vorderingen aan de hem door schuldenaar ter hand gestelde administratie. Als de vordering voor erkenning in aanmerking komt, stelt de bewindvoerder de crediteur daarvan op de hoogte.
- c. Als een vordering na indiening naar mening van de bewindvoerder niet voor erkenning in aanmerking komt, treedt hij daarover met de crediteur in overleg. Zo mogelijk wordt gestreefd naar een compromis, zodat het risico op een renvooiprocedure wordt beperkt. Als bewindvoerder en de crediteur niet tot een oplossing geraken, wordt de vordering geplaatst

op de lijst met voorlopig betwiste schuldvorderingen. Daarbij vermeldt de bewindvoerder gemotiveerd de gronden van betwisting.

- d. Zodra de bewindvoerder van mening is dat een verificatievergadering kan worden geagendeerd (met inachtneming van het beleid daaromtrent van de rechtbank), richt hij het verzoek daartoe aan de rechter-commissaris. Dit verzoek wordt alleen gedaan, als redelijkerwijs te verwachten is dat aan het einde van de schuldsanering enige uitdeling zal worden gedaan. Daartoe wordt een financieel verslag bij het verzoek gevoegd dat is opgemaakt volgens het model dat bij deze richtlijnen is gevoegd (richtlijn 20). In het verzoek wordt gemotiveerd aangegeven of de verwachting bestaat dat een crediteur zal verschijnen alsmede of het verloop van de schuldsanering aanleiding geeft om over de voortgang daarvan met schuldenaar te beraadslagen. De rechter-commissaris beslist aan de hand van dat verslag of de schuldenaar wel of niet op de verificatievergadering moet verschijnen. De griffier geeft in zijn oproep aan de schuldenaar aan of deze geacht wordt te verschijnen. Als geen enkele crediteur aangeeft de vergadering te zullen bezoeken en de schuldenaar niet hoeft te verschijnen, zal - tenzij de rechter-commissaris anders beslist - deze vergadering niet daadwerkelijk (pro forma) plaatsvinden. In de publicatie zal worden aangegeven dat de verificatievergadering pro forma zal plaatsvinden.
- e. Zodra de datum van de verificatievergadering is bepaald, zendt de bewindvoerder aan alle crediteuren een oproep voor die vergadering. Daarin wordt vermeld dat de crediteur de bewindvoerder om toezending van een kopie van de lijsten van voorlopig erkende en betwiste vorderingen kan vragen. De crediteuren wordt in die oproep verzocht op voorhand aan hem kenbaar te maken als hij/zij de verificatievergadering wil bezoeken. Als een of meer crediteuren aan de bewindvoerder laten weten dat zij de verificatievergadering zullen bezoeken, deelt de bewindvoerder dit mee aan de griffier en zal hij ook zelf aanwezig zijn.
- f. De bewindvoerder zendt een afschrift van de volgens het model opgemaakte crediteurenlijst(en) (bijlage 21b) en van het ontwerp saneringsplan (voor zover niet eerder vastgesteld) aan de schuldenaar voor commentaar. Aan de schuldenaar zal worden verzocht om het ontwerp saneringsplan ondertekend aan de bewindvoerder terug te zenden.
- g. Uiterlijk 2 weken voor de verificatievergadering zendt de bewindvoerder de crediteurenlijst(en) en - als van toepassing - het (ondertekende) ontwerp saneringsplan aan de rechtbank ter neerlegging op de griffie. Voorts wordt een kopie van de onder e genoemde brief ter informatie aan de rechtbank verstrekt. Als zich na het verslag waarin de verificatievergadering is verzocht, nieuwe ontwikkelingen hebben voorgedaan, doet de bewindvoerder aanvullend verslag.
- h. Als de crediteurenlijst(en) op de dag van de verificatievergadering afwijkt van de eerder overgelegde lijst, verstrekt de bewindvoerder een bijgewerkt exemplaar opdat de rechter-commissaris de ter inzage gelegde lijst kan aanvullen en/of corrigeren.
- i. Het proces-verbaal van de verificatievergadering wordt aan de bewindvoerder en de schuldenaar gezonden.

24. De 'informele uitdeling' bij een restant actief onder de €500

- a. In gevallen waarin het uit te delen actief na aftrek van de boedelkosten (met name salaris en advertentiekosten) minder dan € 500,- bedraagt, zal worden afgezien van het houden van een verificatievergadering en zal tot een zogeheten informele uitdeling worden overgegaan op basis van een uitdelingslijst die voor de beëindigingszitting aan de crediteuren wordt toegezonden.
- b. Het onderbouwde verzoek tot afwikkeling via informele uitdeling wordt gedaan tijdig voordat de beëindigingszitting zal worden geagendeerd.
- c. Bij een informele uitdeling wordt in een oproeping aan de crediteuren voor de beëindigingszitting de volgende zin opgenomen: 'Door het geringe tegoed op de boedelrekening wordt met instemming van de rechter-commissaris en de rechtbank van een afzonderlijke verificatievergadering afgezien. Op bijgevoegde lijst zijn alle schuldeisers vermeld met het percentage / bedrag dat zij aan uitdeling kunnen ontvangen. Als u bezwaar heeft tegen deze uitdeling, kunt u dit uiterlijk vóór de beëindigingszitting schriftelijk aan de rechter kenbaar maken. Als geen bezwaar gemaakt wordt tegen deze uitdeling en de schuldsanering zal worden beëindigd, zult u enkele weken daarna de op u van toepassing zijnde uitdeling ontvangen.'
- d. De bewindvoerder legt in zijn eindverslag verantwoording af van de gevolgde procedure en voegt de aan de crediteuren verzonden uitdelingslijst als bijlage aan het verslag toe.

25. De slotuitdelingslijst

Bij het opstellen van de slotuitdelingslijst wordt gebruik gemaakt van het model dat als bijlage bij deze richtlijnen is gevoegd.

26. Het akkoord

- a. De bewindvoerder onderzoekt zo spoedig mogelijk, ambtshalve en in overleg met schuldenaar de mogelijkheden van het aanbieden van een akkoord. De bewindvoerder is de schuldenaar binnen redelijke grenzen behulpzaam bij het aanbieden daarvan. De bewindvoerder is in ieder geval verplicht alle benodigde informatie voor het aanbieden van het akkoord aan de schuldenaar te verstrekken, wanneer de schuldenaar het akkoord zelf aanbiedt.
- b. Het akkoord kan door de schuldenaar in elk stadium van de schuldsanering worden aangeboden, dus ook na de verificatievergadering. Bij voorkeur vindt de behandeling van een akkoord plaats in combinatie met de verificatievergadering. Het verzoek daartoe is afkomstig van de bewindvoerder of van de schuldenaar.
- c. Als de bewindvoerder het akkoord namens de schuldenaar aanbiedt, zal deze de crediteuren behoorlijk informeren over de inhoud daarvan. Daarbij zal de bewindvoerder gemotiveerd aangeven of de crediteuren door het akkoord naar verwachting een hogere dan wel een zelfde uitkering zullen ontvangen dan - bij voortzetting van de schuldsanering - aan het einde van de schuldsanering. Als bijlage ontvangen de crediteuren een volmacht om over het akkoord te stemmen in de vorm als bij deze richtlijnen is gevoegd.

- d. Gelijktijdig met de indiening van de lijsten van voorlopig erkende en betwiste vorderingen wordt het ontwerp van akkoord aan de rechter-commissaris verstrekt met verzoek dit ter griffie neer te leggen. De bewindvoerder dient daarbij zijn eindverslag in. Het ontwerpakkoord dient ingevolge art. 329 Fw. ten minste 15 dagen vóór de verificatievergadering ter griffie te worden gedeponneerd.
- e. Uiterlijk de dag voor de zitting verstrekt de schuldenaar of de bewindvoerder aan de rechter-commissaris een lijst met voorlopig erkende en betwiste vorderingen (richtlijn 21b), waarop aangegeven staat welke crediteuren machtiging verleend hebben om voor of tegen het akkoord te stemmen. Bij die lijst zijn de originele machtigingen gevoegd, althans afschriften daarvan.

Verder dienen de volmachten (in de rechterbovenhoek) te worden genummerd conform de nummering van de crediteurenlijst.

- f. De bewindvoerder en de schuldenaar dienen aanwezig te zijn bij de behandeling van het akkoord (en de verificatievergadering). Tijdens de behandeling van het akkoord toont de schuldenaar of de bewindvoerder aan dat het akkoord kan worden aangenomen. Daarbij kan de eerder overgelegde lijst aangevuld worden. Voor zover de originele machtigingen niet zijn overgelegd, gebeurt dit alsnog.
- g. Als de bewindvoerder de rechtbank positief zal adviseren alsmede de rechter-commissaris de rechtbank zal voordragen het akkoord te homologeren en het salaris van de bewindvoerder vast te stellen overeenkomstig het bij het eindverslag ingediende verzoek, kan bij aanzegging van dag en tijdstip van homologatie aan de schuldenaar en bewindvoerder worden meegedeeld dat zij niet verplicht zijn om op die zitting te verschijnen, tenzij de rechtbank later anders mocht gelasten. Deze mededeling wordt in het proces-verbaal opgenomen. Vóór de homologatiezitting dient de bewindvoerder de rechtbank schriftelijk te berichten dat hij de voor het akkoord benodigde gelden onder zich heeft.

27. Salaris van de bewindvoerder

- a. Het salaris van de bewindvoerder wordt vastgesteld conform de in artikel 2 van het Besluit Salaris Bewindvoerder Schuldsanering genoemde vaste bedragen (per maand).
- b. Als de schuldsanering door nalatigheid van de bewindvoerder langer duurt dan de vastgestelde looptijd kan de rechtbank besluiten met ingang van de 2e maand na het verstrijken van die looptijd aan de bewindvoerder geen salaris meer toe te kennen. Bij de gebruikelijke looptijd is dat de 38e maand.
- c. Als schuldenaren tijdens de schuldsanering gaan scheiden, wordt het salaris van de bewindvoerder vastgesteld op grond van artikel 2 lid 2 van genoemd salarisbesluit (2 maal een enkelvoudige zaak) vanaf de maand waarin de schuldenaren geen gezamenlijke huishouding meer voeren.
- d. Als de schuldsanering wordt beëindigd door homologatie van een met behulp van de bewindvoerder (namens schuldenaar) aangeboden

akkoord, wordt € 250,- extra salaris (exclusief omzetbelasting) toegekend.

- e. Als een bewindvoerder meer uren dan het gemiddelde aantal standaard uren (36 voor particulieren en 56 voor ex-ondernemers) aan een schuldsanering heeft besteed, kan een extra vergoeding worden toegekend (zie art. 3 Besluit Salaris Bewindvoerder). Daarbij geldt in beginsel een maximum van 30 uren. Voorwaarden zijn:
 - De overschrijding moet zijn veroorzaakt door een uitzonderlijke juridische of sociaal maatschappelijke complexiteit.
 - Voorafgaand overleg met de rechter-commissaris is noodzakelijk.
 - Het extra salaris moet uit de boedel voldaan kunnen worden.

Ten hoogste het basisuurtarief van de faillissementsrichtlijnen van Recofa wordt gehanteerd voor bewindvoerders die ook advocaat zijn. Voor andere bewindvoerders geldt de factor 0,6 van het basisuurtarief. Het verzoek wordt bij voorkeur gedaan bij het eindverslag.

- f. Bij indiening van het salarisverzoek wordt gebruik gemaakt van het bij deze richtlijnen gevoegde modelverzoek. Extra salaris wordt afzonderlijk verzocht.
- g. De reiskosten zijn boedelkosten en kunnen worden gedeclareerd op grond van het reiskostenbesluit. Voor zover de postblokkade langer dan 13 maanden geduurd heeft, zijn de portokosten over die extra periode eveneens boedelkosten.
- h. Het salaris van de bewindvoerder wordt vastgesteld overeenkomstig de hiervoor genoemde regels ook als het boedelactief betaling daarvan niet toelaat.

28. Inwerkingtreding en bekendmaking

Deze richtlijnen met bijlagen treden in werking op 1 oktober 2005. Zij worden geplaatst op de websites van de Raad voor Rechtsbijstand (www.wsnr.rvr.org) en van de Rechtspraak (www.rechtspraak.nl).

50.3. Verlenen uitstel

Binnen de termijn van 3 maanden voor het indienen van een definitief voorstel, moet de ontvanger van de schuldhelpverlener schriftelijk bericht krijgen dat de overeenkomst tot schuldregeling wordt voortgezet of niet. De ontvanger start de invordering weer op als hij van de schuldhelpverlener bericht ontvangt dat de overeenkomst tot schuldregeling niet wordt voortgezet.

Als de overeenkomst tot schuldregeling wordt voortgezet, kan de ontvanger uitstel verlenen voor maximaal 32 maanden.

De belastingschuld waarvoor de ontvanger uitstel verleent, moet (materieel) betrekking hebben op de periode tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen..

Voor belastingschuld neemt de ontvanger een gemotiveerde beslissing op het uitstelverzoek bij een voor beroep vatbare beschikking.

Direct na het verlenen van het uitstel heft de ontvanger gelegde beslagen op en trekt hij lopende vorderingen in. De ontvanger verzoekt de schuldhelpverlener aan te geven aan wie eventuele belastingteruggaven moeten worden uitbetaald, voor zover de ontvanger deze niet zelf kan verrekenen.

Na het verlenen van uitstel beoordeelt de ontvanger de hoogte van de uitkering die vermoedelijk aan het einde van de MSNP zal worden betaald. Tot de hoogte van het te ontvangen bedrag bewaakt de ontvanger de belastingschuld actief in ETM. De overige belastingschuld lijdt de ontvanger alvast oninbaar. De ontvanger laat minimaal één belastingaanslag in ETM staan.

De ontvanger informeert 2 keer per jaar bij de schuldhelpverlener naar de voortgang van de MSNP. Voor het overige handelt de ontvanger gedurende de MSNP alsof er sprake is van WSNP.

50.4. Nieuwe belastingschuld

Nieuw opkomende belastingschuld die (materieel) betrekking heeft op de periode tot aan de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen, meldt de ontvanger alsnog aan bij de schuldhelpverlener.

Als nieuw opkomende belastingschuld (materieel) betrekking heeft op de periode ná de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen, bewaakt de ontvanger of de nieuwe schuld op tijd wordt voldaan. Hij trekt het uitstel in als niet wordt betaald, tenzij de belastingschuld in aanmerking komt voor kwijtschelding of niet verder bemoeilijken. Dit is gedurende de MSNP mogelijk als buiten de MSNP ook kwijtschelding zou hebben plaatsgevonden.

50.5. Verrekening

Gedurende de MSNP verrekent de ontvanger een belastingteruggave alleen als die (materieel) betrekking heeft tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen. Deze verrekening maakt geen onderdeel uit van het uiteindelijk te ontvangen bedrag.

50.6. Tussentijds beëindigen van uitstel

De ontvanger beëindigt het uitstel als:

- de schuldhelpbemiddeling door de schuldhelpverlener wordt beëindigd
- betaling achterwege blijft van nieuw opgekomen belastingschuld die (materieel) betrekking heeft op de periode ná de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen, tenzij hiervoor kwijtschelding of niet verder bemoeilijken mogelijk is

- de schuldenaar andere fiscale verplichtingen niet nakomt
- de schuldenaar probeert zijn schuldeisers te benadelen

50.7. Akkoord na afloop uitstel

Na afloop van de schuldhulpbemiddeling moet de ontvanger van de schuldhulpverlener een kennisgeving ontvangen. Als hierin gesteld wordt dat de overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling na eindcontrole is beëindigd en de schuldenaar aan zijn verplichtingen heeft voldaan, merkt de ontvanger deze kennisgeving aan als het aanbieden van een buitengerechtelijk akkoord in de zin van de WSNP.

De ontvanger stemt met het aangeboden akkoord in als hij het dubbele percentage ontvangt ten opzichte van de concurrente schuldeisers. Betalingen die hebben plaatsgevonden ná de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen, maken onderdeel uit van het te ontvangen bedrag.

Verrekeningen met belastingteruggaven die (materieel) betrekking hebben op de periode tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen, maken geen onderdeel uit van het te ontvangen bedrag.

Voor belastingaanslagen beslist de ontvanger op het aanbod van een buitengerechtelijk akkoord bij een voor beroep vatbare beschikking.

51. Verjaring

Iedere belastingaanslag heeft een betalingstermijn. Artikel 9 van de Invorderingswet 1990 bepaalt wanneer een belastingaanslag geheel invorderbaar wordt. Als de belastingschuldige de belastingaanslag niet betaalt, gaat de ontvanger over tot dwanginvordering. Een belastingaanslag is niet onbeperkt invorderbaar. Het recht tot dwanginvordering en het recht om bedragen met een belastingaanslag te verrekenen, kan namelijk verjaren (Invorderingswet, artikel 27).

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag is 5 jaar. Deze verjaringstermijn begint op de dag nadat de belastingaanslag geheel invorderbaar is geworden. Voor de invorderingsrente en vervolgingskosten van een belastingaanslag geldt de verjaringstermijn van die belastingaanslag.

De ontvanger kan een belastingaanslag op grond van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 versneld invorderen. In dat geval gaat de verjaringstermijn in op het moment dat de ontvanger de belastingaanslag volgens dat artikel direct en geheel invorderbaar heeft gesteld. De oorspronkelijke verjaringstermijn is dan niet meer van belang.

Als een belastingaanslag verjaard is, is er sprake van een natuurlijke verbintenis (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:3). Dit wil zeggen dat de aanslag een niet-afdwingbare verbintenis is geworden. De aanslag is door de verjaring echter niet teniet gegaan. De belastingschuldige kan de verjaarde belastingaanslag dan nog wel betalen. Het ligt niet op de weg van de ontvanger om een dergelijke betaling te weigeren. De belastingschuldige moet zich namelijk beroepen op de verjaring van een belastingaanslag. Als de belastingschuldige de aanslag betaald heeft, dan kan hij daarna de betaling niet meer bij de ontvanger terugvragen op grond van een onverschuldigde betaling (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:203). Een onverschuldigde betaling is namelijk een betaling zonder rechtsgrond en die rechtsgrond (de belastingaanslag) was er wel.

De verjaringstermijn kan worden gestuit. Hierdoor gaat de verjaringstermijn voor opnieuw 5 jaar lopen. Ook kan de verjaring worden geschorst. Hierdoor wordt de verjaringstermijn (tijdelijk) stopgezet. Schorsing en stuiting van de verjaring kunnen naast elkaar lopen.

De verjaring van belastingaanslagen is ook van invloed op aansprakelijkstellingsbeschikkingen.

Voorbeeld van verjaring

Dagtekening belastingaanslag: 31 oktober 2007

Betalingstermijn: 6 weken (in verband met 4^e Tranche AWB)

Invorderbaar: 13 december 2007

De belastingschuld verjaart op: 13 december 2012.

51.1. Stuiting

Stuiting van de verjaring van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag houdt in dat er een nieuwe verjaringstermijn van 5

jaar gaat lopen. De ingangsdatum van de verjaringstermijn begint op de dag na de dag van de stuiting.

De stuiting van de verjaring ontstaat door:

- het betekenen van een akte van vervolging aan de belastingschuldige (daaronder valt iedere betekening van een vervolgingsstuk, bijvoorbeeld een dwangbevel of een beslag)

Met ingang van 1 juli 2009 wordt door de invoering van de 4^e tranche van de Algemene wet bestuursrecht de verjaring ook gestuit door:

- het versturen van een aanmaning
- een beschikking tot verrekening
- erkenning van het recht van de ontvanger op betaling door de belastingschuldige

De ontvanger kan de verjaring ook doelbewust stuiten.

Met ingang van de 4^e tranche AWB geldt: als nog geen aanmaning verzonden is, stuit de ontvanger de verjaring door het versturen van een aanmaning.

Als de aanmaning al verzonden is en de ontvanger geeft aan de belastingdeurwaarder een dwangbevel ter stuiting van de verjaring, dan moet hij hierbij aangeven dat:

- de betekening dient om de verjaring te stuiten
- de belastingschuldige over dat doel moet worden ingelicht
- er voor de betekening geen kosten in rekening mogen worden gebracht

Voor de stuiting van de verjaring kan een dwangbevel meer dan 1 keer worden betekend.

Overigens kan de ontvanger ook de verjaring stuiten door een dwangbevel te betekenen per post. De datum van de terpostbezorging geldt dan als datum van betekening.

51.2. Schorsing

Als de termijn van verjaring van het recht van dwanginvordering of verrekening wordt geschorst, dan houdt dit in dat de termijn van verjaring wordt verlengd.

De verjaringstermijn wordt verlengd met de periode die begint nadat:

- de belastingschuldige uitstel van betaling heeft gekregen
- een rechtsgeding aanhangig is gemaakt dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorst
- de belastingschuldige surseance van betaling heeft gekregen

- de belastingschuldige failliet is verklaard
- de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen op hem van toepassing is verklaard

Voorbeeld

Dagtekening belastingaanslag: 31 oktober 2007

Betalingstermijn: 6 weken (per 1-1-2008 in verband met 4^e tranche AWB)

Invorderbaar: 13 december 2007

Uitstel verleend: 30 november 2007

Intrekking uitstel: 15 januari 2008

De verjaringstermijn wordt verlengd met de periode vanaf 13 december 2007 tot en met 15 januari 2008. De belastingaanslag verjaart daardoor op 16 januari 2013.

51.2.1. Schorsing verjaring door uitstel

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening wordt geschorst, zolang de belastingschuldige uitstel van betaling heeft.

Eenzijdige opschorting van de invordering heeft nooit schorsende werking.

De begindatum van de schorsingstermijn is de datum die in de uitstelbeschikking staat. Als de ontvanger een verleend uitstel intrekt, wordt de verjaringstermijn alleen geschorst gedurende de termijn waarvoor de belastingschuldige daadwerkelijk uitstel heeft gehad.

Als een verleend uitstel van rechtswege vervalst, eindigt de schorsing op de datum waarop het uitstel is vervallen en niet op de datum dat de belastingschuldige hiervan schriftelijk in kennis wordt gesteld.

Als de ontvanger uitstel van betaling voor een gedeelte van de belastingaanslag heeft verleend, wordt de verjaringstermijn voor de gehele belastingaanslag verlengd met de periode dat het uitstel loopt.

51.2.2. Schorsing verjaring door rechtsgeding

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag wordt verlengd met de periode waarin de tenuitvoerlegging van een dwangbevel is geschorst door een lopend rechtsgeding. De schorsingstermijn begint vanaf de dag waarop het rechtsgeding aanhangig wordt gemaakt. Hieronder moet worden verstaan de dag waarop de dagvaarding wordt betekend. De schorsingstermijn eindigt na de dag van de uitspraak van het rechtsgeding.

Onder het hierboven genoemde rechtsgeding vallen onder meer:

- het verzet door de belastingschuldige op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990
- kortgedingprocedures waarin de voorzieningenrechter gevraagd wordt om de tenuitvoerlegging te verbieden
- het verzet door een derde op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

- de procesvoering door de ontvanger om zijn recht te handhaven zoals een verklaringsprocedure bij een derdenbeslag

51.2.3. Schorsing, verjaring door surseance van betaling, faillissement of WSNP

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag wordt verlengd met de periode dat de belastingschuldige:

- in surseance van betaling verkeert
- failliet is
- onder de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) valt

De WSNP heeft betrekking op belastingschulden die materieel bestaan op de dag van de uitspraak van de WSNP. De rechter kan de toepassing van de WSNP beëindigen met het uitspreken van een 'schone lei'. Zodra de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2) verbindend is geworden, zijn deze (onvoldaan gebleven) belastingschulden niet langer afdwingbaar. Deze belastingschulden zijn aan te merken als natuurlijke verbintenissen in de zin van artikel 6:3, lid 2, onderdeel a van het Burgerlijk Wetboek. De verlenging van de verjaringstermijn en het recht tot dwanginvordering en verrekening heeft voor deze belastingaanslagen dan ook geen effect.

De rechter kan de WSNP ook beëindigen zonder het uitspreken van een schone lei (zie bijvoorbeeld artikel 350, lid 3, onderdelen c, d en e, en artikel 358, lid 2 jo. artikel 358a, lid 1 van de Faillissementswet). Dan kan de ontvanger zijn rechten ten aanzien van die belastingschulden wel op gewone wijze uitoefenen. De verlenging van de verjaringstermijn heeft in zo'n geval dus wel zin. De verjaringstermijn wordt dan verlengd met de periode dat de WSNP heeft gelopen.

51.3. Aansprakelijkstelling

De ontvanger kan een derde aansprakelijk stellen voor schulden van een belastingschuldige op grond van fiscale- of civielrechtelijke bepalingen. Voor een aansprakelijkstellingsbeschikking geldt geen zelfstandige verjaringstermijn. Het recht van dwanginvordering of verrekening van een aansprakelijkheidsschuld gaat teniet als de onderliggende belastingaanslag verjaart. Dus als de ontvanger de verjaring van de onderliggende belastingaanslag tijdig stuit, dan behoudt hij ook het recht om aansprakelijkheidsschuld in te vorderen of teruggaven met deze schuld te verrekenen.

Als de ontvanger een proces voert over een aansprakelijkstelling, dan wordt de verjaringstermijn niet geschorst.

52. Faillissement en surseance

Faillissement kan omschreven worden als een beslag op nagenoeg het gehele vermogen van de schuldenaar ten behoeve van de gezamenlijke schuldeisers. Het uiteindelijke doel van het faillissement is om dit vermogen te gelde te maken en de opbrengst onder de schuldeisers te verdelen. Zo wordt getracht alle schuldeisers die op het moment van de faillietverklaring een vordering op de schuldenaar hebben, voor zover mogelijk verhaal te bieden.

De Belastingdienst/Centrale administratie te Apeldoorn stelt de ontvanger zo spoedig mogelijk op de hoogte van de uitgesproken faillissement. Als de ontvanger bericht ontvangt van een faillissement uitgesproken in een lidstaat van de EU (met uitzondering van Denemarken), kan hij een insolventieprocedure starten op grond van de EG-Insolventieverordening.

Als de ontvanger het niet eens is met de faillietverklaring kan hij hiertegen in verzet gaan.

De verjaring van de vorderingen wordt door het faillissement geschorst. Versnelde invordering van een belastingschuld is op grond van het faillissement mogelijk.

Iedereen die zijn schuld onbetaald laat kan failliet verklaard worden. Op dat moment hoeft geen melding van betalingsonmacht te worden gedaan.

Het faillissement kan door een schuldeiser of door de belastingschuldige zelf worden aangevraagd. Ook de ontvanger kan het faillissement aanvragen.

Vanaf de dag van de faillietverklaring verliest de belastingschuldige het beheer en de beschikking over zijn tot het faillissement behorend vermogen.

Die bevoegdheden gaan over op de curator.

Gelijktijdig met de curator wordt een rechter-commissaris benoemd.

Bij faillissement kan een afkoelingsperiode van toepassing zijn.

Nadat een belastingschuldige failliet is verklaard, zal de ontvanger snel en adequaat moeten handelen. Daarbij kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen.

Tijdens de faillissementsperiode kunnen zich een aantal zaken voordoen waarop de ontvanger moet toezien. De ontvanger kan, als daar aanleiding toe is, de verificatievergadering bijwonen. Daarnaast kan de ontvanger tot aansprakelijkstelling overgaan of kan hij zaken van derden uitwinnen. Boedelschulden moeten door de curator worden betaald. Het oninbaar lijden vindt in fasen plaats.

Ook komen enkele heffingstechnische onderwerpen aan de orde.

Voor de in een faillissement vallende belastingschuld dient de ontvanger een vordering in bij de curator. Bij wijzigingen in het openstaand bedrag geeft de ontvanger dit door aan de curator.

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen kan hij in voorkomende gevallen een verzoek bij de Belastingdienst indienen om een garantstelling, de zogenaamde proceskostengarantie.

Een faillissement kan op verschillende manieren worden beëindigd.

Surseance

De rechtstoestand surseance is beschreven in artikel 213-251 van de Faillissementswet. Dit geeft aan dat er een nauwe relatie bestaat tussen surseance en faillissement.

De schuldenaar die voorziet dat hij met het betalen van zijn opeisbare schulden niet zal kunnen voortgaan, kan surseance van betaling aanvragen (Faillissementswet, artikel 214, lid 1). Surseance van betaling wordt niet verleend aan een natuurlijke persoon die geen zelfstandig beroep of bedrijf uitoefent. Surseance van betaling wordt bij beschikking van de rechter aan de schuldenaar verleend. De surseance is een wettelijk vastgelegd uitstel van betaling, door de schuldeisers aan de schuldenaar verleend. De schuldeisers waarvoor de surseance niet geldt, zullen trachten de activa van de sursiet om te zetten in geld. De enige kortlopende belemmering die er dan is, is de afkoelingsperiode.

Als aan een rechtspersoon surseance van betaling is verleend blijft de meldingsplicht bestaan. De bewindvoerder kan, samen met één of meer door de rechtbank aangestelde bewindvoerders, het beheer van de boedel op zich nemen. De bewindvoerder zal nagaan wat er aan activa en passiva in de boedel is of komt. Faillissement en surseance verschillen aanmerkelijk in doelstelling. Er zijn verschillende fasen bij surseance waarin de bewindvoerder een belangrijke rol speelt.

Bij aanwezigheid van een zogenaamde g-rekening neemt de ontvanger contact op met de bewindvoerder. Ook kan de aannemer of inlener een rechtstreekse storting hebben gedaan na het verlenen van de surseance aan de ondernemer of uitlener.

Aan het eigenmachtig optreden van de schuldenaar zijn rechtsgevolgen verbonden. De surseance werkt alleen voor concurrente schuldeisers. De surseance heeft een aantal gevolgen voor reeds gelede beslagen en aanhangige procedures.

Verrekeningen, positie van partijen en afkoelingsperiode worden bij surseance op overeenkomstige wijze geregeld als bij faillissement (Faillissementswet, artikel 241a-241c).

De surseance kent verschillende soorten van beëindiging. Hieronder valt ook het surseanceakkoord.

Als het faillissement volgt op de surseance, heeft dit een aantal gevolgen.

52.1. Faillissement bij EG-Insolventieverordening

Een faillissement werkt in beginsel uitsluitend in het land waarin het is uitgesproken (territoriale werking). De EG-Insolventieverordening, die op 31 mei 2002 in werking is getreden, introduceert een belangrijke grensoverschrijdende werking van het faillissement binnen de Europese Unie (met uitzondering van Denemarken). De EG-Insolventieverordening maakt het bestaan van 2 soorten procedures naast elkaar mogelijk:

- een 'hoofdprocedure' met universele werking in alle betrokken lidstaten
- een of meerdere 'territoriale procedures' waarbij de werking beperkt blijft tot het vermogen van de schuldenaar op het grondgebied van de lidstaat

Voor het openen van een hoofdprocedure in een bepaalde lidstaat is vereist dat het centrum van de voornaamste belangen van de schuldenaar gelegen is in die lidstaat. Onder het centrum van de voornaamste belangen wordt verstaan: de plaats waar de schuldenaar gewoonlijk het beheer over zijn belangen voert en die als zodanig voor derden herkenbaar is. Een hoofdprocedure heeft zonder nadere rechterlijke toets en zonder de eis van bekendmaking rechtsgevolgen in de andere lidstaten.

Voor het openen van een territoriale procedure is vereist dat de schuldenaar in die lidstaat een vestiging heeft. Hieronder wordt verstaan: een plaats van handeling waar met behulp van mensen en goederen een economische activiteit wordt uitgeoefend die niet van tijdelijke aard is. Als een territoriale procedure ná de hoofdprocedure wordt geopend, is er sprake van een secundaire procedure waarbij de insolventie niet meer hoeft te worden aangetoond. In dat geval gaat het uitsluitend om de liquidatieprocedure (in Nederland is surseance van betaling hierdoor uitgesloten).

De ontvanger zal slechts een secundaire procedure openen als hij daar belang bij heeft. Dat belang kan er in zijn gelegen dat het liquidatieproces wordt afgewikkeld volgens het in Nederland geldende recht. Hierbij valt te denken aan de toepassing van het algemene fiscale voorrecht en het bodemvoorrecht. In het algemeen zal de ontvanger dan ook slechts een secundaire (territoriale) procedure openen als:

- hij substantiële vorderingen op de belastingschuldige heeft waarvoor hij een beroep op het (bodem)voorrecht kan doen
- hij bekend is met de verhaalsmogelijkheden in Nederland
- latige rangschikking in de hoofdprocedure niet kan worden verwacht

Als er geen aanleiding of mogelijkheid bestaat om een secundaire insolventieprocedure te starten, dan meldt de ontvanger zijn vordering rechtstreeks aan bij de buitenlandse curator. Dit doet hij ook als het gaat om een faillissement in een land buiten de EU. Daarnaast kan de ontvanger een verzoek doen om bijstand bij de invordering aan het land buiten de EU, als daarmee een internationale regeling is gesloten.

52.2. Uitgesproken faillissement

De Belastingdienst/Centrale Administratie in Apeldoorn (CKP, tel. 055 - 528 96 02) is contactorgaan tussen de griffies van de rechtbanken en de kantoren van de Belastingdienst. De griffies stellen het CKP zo spoedig mogelijk na de uitspraak over een faillissement, wettelijke schuldsanering en ondercuratelestelling per fax in kennis. Het CKP haalt ook informatie van het internet. Het CKP stelt de ontvanger in kennis van uitgesproken faillissementen, wettelijke schuldsaneringen (en ondercuratelestellingen) binnen het ambtsgebied van de ontvanger. Na raadpleging door het CKP van het bestand Beheer van Relaties, meldt deze per fax aan het bevoegde kantoor de uitgesproken faillissementen/wettelijke schuldsaneringen nog op de dag van binnenkomst, of uiterlijk de volgende werkdag voor 12.00 uur. De overige gerechtelijke uitspraken over faillissement, WSNP en surseance van betaling, worden zo spoedig mogelijk door het CKP doorgegeven. Van elke gerechtelijke uitspraak over faillissement, wettelijke schuldsanering en surseance van betaling verstuurt het CKP bericht naar de B/CA, IV Noord (Cluster Douane) te Apeldoorn. Vanuit Apeldoorn worden vervolgens de betreffende Douanekantoren geïnformeerd.

Voor Aruba en de Nederlandse Antillen geldt dat een in Nederland uitgesproken faillissement ook in die staten ten uitvoer gelegd kan worden. Als er in die staten verhaalsmogelijkheden zijn, meldt de ontvanger dit bij de curator. De ontvanger hoeft geen afzonderlijk verzoek om bijstand bij de invordering te doen bij de andere staat.

52.3. Verzet bij faillissement

Als de ontvanger het niet eens met een faillietverklaring, kan hij hiertegen in verzet gaan (Faillissementswet, artikel 10). Dit is niet mogelijk als de ontvanger zelf het faillissement heeft aangevraagd. Hij moet dit verzet binnen 8 dagen na de dag van de faillissementsuitspraak indienen bij de rechtbank.

Als de rechtbank het verzet afwijst, heeft de ontvanger het recht van hoger beroep (Faillissementswet, artikel 11). Hiervoor geldt een uiterste termijn van 8 dagen na de dag van de afwijzing.

Het is belangrijk dat de ontvanger deze verzoeken met spoed aan de Rijksadvocaat voorlegt.

52.4. Faillietverklaring

De faillissementsdatum is meestal de dag dat iemand failliet wordt verklaard. Alleen als de failliet eerst in surseance van betaling heeft verkeerd, wordt de faillissementsdatum achteraf vastgesteld op de dag dat de surseance werd uitgesproken. Het faillissement treedt bij wetsfictie in op 00.00 uur van de faillissementsdag. Het tijdstip is van belang omdat de failliet vanaf dat moment de beschikkingsbevoegdheid over zijn vermogen verliest.

Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen kunnen failliet worden verklaard. Door het faillissement verliest de failliet de beschikkingsmacht over het vermogen dat tot het faillissement behoort.

De volgende entiteiten kunnen failleren:

- natuurlijke personen (dus ook minderjarigen en ondercuratelegestelden). De echtgenoot die failleert sleept de huwelijkspartner niet mee in het faillissement
- vennootschap onder firma en daarmee ook de vennoten van de vof.
- de maten van de maatschap
- commanditaire vennootschap en daarmee ook de beherende vennoten
- nalatenschap
- privaatrechtelijke rechtspersonen
- publiekrechtelijke rechtspersonen (in theorie). Dit zijn bijvoorbeeld gemeenten, provincies en waterschappen. Bij zo'n faillissement heeft de curator niet de publiekrechtelijke bevoegdheden die zijn vereist om de taken van die rechtspersonen te vervullen.

52.4.1. Faillissement en echtgenoot/partner

De echtgenoot die failleert sleept de huwelijkspartner niet mee in het faillissement. Wel zijn in artikel 63 van de Faillissementswet de gevolgen van het failleren van een echtgenoot vermeld. Het faillissement geldt ook voor de gemeenschap van goederen voortvloeiend uit het huwelijk. Anders gezegd: de gevolgen van het faillissement van een echtgenoot voor de 'huwelijksboedel' is afhankelijk gesteld van het huwelijksgoederenregime waarin men is getrouwd.

Voorbeeld 1

A en B zijn buiten iedere gemeenschap van goederen gehuwd. A failleert. Er zijn geen gemeenschappelijke goederen. A's goederen vallen in het faillissement, B's goederen niet.

Voorbeeld 2

A en B zijn in gemeenschap van goederen gehuwd. A failleert. B is niet failliet en dus nog steeds beschikkingsbevoegd. Als B verbintenissen aangaat die de huwelijksboedel raken, dan geldt echter wel dat de boedel slechts is gebonden voor zover deze is gebaat (Faillissementswet, artikel 24).

Ook bij huwelijk in algehele gemeenschap kunnen afgescheiden vermogens ontstaan. Dit kan bijvoorbeeld als een echtgenoot iets geschonken krijgt onder de bepaling van de schenker dat het geschonkene buiten de huwelijksgoederengemeenschap valt. De andere echtgenoot kan er buiten faillissement niet aankomen. In faillissement kan de curator dat ook niet.

Hoewel de echtgenoot niet meefailleert, krijgt die wel te maken met het faillissement van de partner. Te denken valt aan: de gelden voor levensonderhoud die nu worden bepaald door de curator (in samenspraak met de rechter-commissaris), de correspondentie die de curator eerst wenst in te zien en de beperkte bewegingsvrijheid van de partner (de curator kan bijvoorbeeld bepalen dat de failliet de woonplaats niet mag verlaten).

52.4.2. Faillissement bij vennootschap onder firma

De vennootschap onder firma (vof) is geen rechtspersoon. De vennoten in een firma zijn hoofdelijk verbonden voor de firmaschulden (Wetboek van Koophandel, artikel 15 e.v. en artikel 18). Het faillissement van de firma houdt ook het faillissement in van de firmanten.

Andersom geldt dit niet: als één der vennoten persoonlijk faillieert, leidt dit niet per se tot het faillissement van de vennootschap onder firma. In die gevallen eindigt de vennootschap.

52.4.3. Faillissement bij maatschap

De maatschap is een samenwerkingsverband tussen 2 of meer personen waarin bij contract is bepaald wat zij als inbreng in de maatschap storten en wat het doel is van de maatschap.

Als het doel van de maatschap het uitoefenen van een bedrijf is, is sprake van een firma. Als het doel kan worden gekwalificeerd als beroep, is sprake van een maatschap.

Bij de maatschap is geen sprake van een afgescheiden vermogen. Wel is sprake van gebonden mede-eigendom. Omdat er geen afgescheiden vermogen aanwezig is bij de maatschap, kan deze niet failleren.

Als een maatschap zijn belastingschulden niet betaalt, kunnen een of meer maten aansprakelijk worden gesteld. Betaalt de maat op zijn beurt ook niet, dan kan zijn faillissement worden aangevraagd. Daarmee wordt ontbinding van de maatschap bewerkstelligd en de scheiding en deling van het voorheen gebonden mede-eigendom.

52.4.4. Faillissement bij commanditaire vennootschap

De commanditaire vennootschap (cv) bestaat uit één of meer beherende vennoten en één of meer stille vennoten, conform artikel 19 van het Wetboek van Koophandel.

De stille vennoten beperken zich tot het inbrengen van een bepaald vermogen in de vennootschap. Als zij geen beheersdaden verrichten, is hun risico beperkt tot het ingebrachte vermogen. De stille vennoot die beheersdaden verricht, is hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van de cv (Wetboek van Koophandel, artikel 21), maar faillieert niet met de cv mee in het faillissement.

Als er meerdere beherende vennoten zijn, is sprake van een vennootschap onder firma (Wetboek van Koophandel, artikel 16). Met het faillissement van de cv failleren ook de beherende vennoten. Bestaat de cv uit één beherende vennoot, dan is er geen afgescheiden vermogen. De cv kan dan niet zelfstandig failleren, maar gaat wel mee in een faillissement van de beherende vennoot.

52.5. Melding betalingsonmacht bij faillissement

Als een rechtspersoon faillieert, hoeft geen melding van betalingsonmacht (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.7) meer plaats te vinden voor

aangiften en naheffingsaanslagen loonheffing en omzetbelasting. Dit geldt voor aangiften en aanslagen waarvan de meldingstermijn in de eerste fase (tweewekentermijn) afloopt op of na de faillissementsdatum.

De ontvanger heeft in deze gevallen bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast alsof rechtsgeldig is gemeld.

Als de ontvanger de rechtspersoon op de faillissementsdatum nog niet heeft gevraagd nadere gegevens of gegevensdragers te verstrekken (de tweede fase van de melding), vindt een dergelijk verzoek niet meer plaats. Als voor de faillissementsdatum al een verzoek om nadere gegevens of gegevensdragers was gedaan, hoeft de failliet op dit verzoek niet meer te reageren.

52.6. Schuldeisers bij faillissement

Een belangrijke partij in een faillissement zijn de schuldeisers. Direct of indirect zijn zij de aanleiding tot het faillissement. De schuldeisers kan men in verschillende categorieën verdelen:

- de retentor
- de separatist
- de boedelschuldeiser
- de preferente schuldeiser
- de concurrente schuldeiser

Artikel 3:277 van het Burgerlijk Wetboek stelt de *paritas creditorum*, ofwel de gelijkheid van schuldeisers. Dit houdt in dat, als een persoon onvoldoende verhaal biedt, dit beperkte verhaal pondspondsgewijs wordt verdeeld. Direct daaropvolgend, in artikel 3:278 van het Burgerlijk Wetboek, wordt die gelijkheid genuanceerd. Dat artikel behandelt voorrang en voorrecht. De verschillende schuldeisers hebben bepaalde rechten. Soms wordt er een commissie van schuldeisers ingesteld. Soms zullen curatoren en rechters-commissarissen in het nadeel van schuldeisers handelen als daarmee arbeidsplaatsen in stand kunnen worden gehouden.

52.6.1. Retentor bij faillissement

De retentor heeft retentierecht. Retentierecht conform artikel 3:290 van het Burgerlijk Wetboek komt toe aan degene die aan een zaak werkzaamheden heeft verricht en die deze zaak nog onder zich heeft. De retentor geeft de bedoelde zaak af nadat zijn vordering, die voortvloeit uit het werk aan de zaak, is betaald. Hij kan zo nodig die zaak ter verhaal van zijn vordering verkopen.

In een faillissement blijft het retentierecht van een schuldeiser op een zaak bestaan. Hij heeft echter niet zonder meer het recht om de zaak te verkopen. De curator kan de zaak opeisen en verkopen of de vordering van de schuldeiser voldoen, waardoor het retentierecht vervalt. Als de schuldeiser zelf tot verkoop wil overgaan, moet hij de curator een redelijke termijn gunnen om de zaak op te eisen en te verkopen, of om hem te

betalen. Als de curator hiervan afziet, mag de schuldeiser zelf de zaak verkopen. Een eventueel overschot van de opbrengst valt in de boedel.

52.6.2. Separatist bij faillissement

De separatist is die schuldeiser die tot zekerheid voor de betaling van de vorderingen op zijn schuldenaar een zakelijk zekerheidsrecht heeft gevestigd op zaken of vorderingen van die schuldenaar. De zakelijke zekerheidsrechten zijn het pandrecht en het hypotheekrecht conform artikel 3:227 van het Burgerlijk Wetboek en artikel 57 van de Faillissementswet.

De bank geeft bijvoorbeeld een lening als haar een hypotheek wordt verleend op het bedrijfspand van de schuldenaar en als de voorraden en vorderingen aan haar worden verpand. Als de schuldenaar de schuld niet kan betalen, kan de bank de verbonden activa verkopen en zich daarop verhalen. Als de opbrengst van die zaken onvoldoende is, dan is de bank voor het restant van de vordering concurrent schuldeiser.

De separatist kan zijn recht uitoefenen alsof er geen faillissement was. Hij kan de zaak buiten de curator en de boedel om veilen en zich op de opbrengst verhalen. Een executieoverschot wordt uitgekeerd aan de boedel.

52.6.3. Boedelschuldeiser bij faillissement

De boedelschuldeiser is de schuldeiser van wie de vorderingen na het uitspreken van het faillissement zijn ontstaan. Het gaat dan om schuldeisers die door hun levering of dienst ervoor hebben gezorgd dat de boedel werd gebaat (Faillissementswet, artikel 24), of die op verzoek van de curator goederen hebben geleverd, diensten hebben verricht of schulden eisen die bij wet als boedelschuld zijn aangemerkt (Faillissementswet, artikel 39 en 40) (bijvoorbeeld de huur van een pand, loonheffingen of de kosten van de curator).

De Belastingdienst is boedelschuldeiser voor zover de belastingschuld betrekking heeft op een tijdvak of tijdstip dat ligt na het uitspreken van het faillissement. Als de opbrengst uit het faillissement te laag is om alle boedelschulden te betalen, dan moet er onderscheid worden gemaakt naar de rangorde van de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek.

52.6.4. Preferente schuldeiser bij faillissement

De preferente schuldeiser in een faillissement komt in beeld als de boedelschuldeisers zijn voldaan. Preferent wil zeggen: bevoorrecht ten opzichte van concurrente schuldeisers. De preferentie moet op een wettelijke bepaling zijn gebaseerd (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:277-278 en artikel 3:283-288). Preferentie op basis van overeenkomst kan niet. Zoals ook tussen boedelschuldeisers bestaat er tussen preferente schuldeisers een rangorde. Zo zijn voorrechten op bepaalde goederen gesteld boven voorrang op alle goederen.

52.6.5. Concurrente schuldeiser bij faillissement

De concurrente schuldeiser in een faillissement volgt als alle overige schuldeisers zijn betaald. De praktijk is vaak dat een concurrente schuldeiser niet aan bod komt.

52.6.6. Commissie van schuldeisers bij faillissement

Gezien het belang van een faillissement of de aard van de boedel kan een commissie van schuldeisers (Faillissementswet, artikel 74) worden ingesteld. Dit komt weinig voor. Als een commissie van schuldeisers wordt ingesteld, zal het gaan om faillissementen waar veel activa en passiva bij zijn betrokken, waar veel werkgelegenheid in het geding is of waar de onderneming complex is.

Als er een dergelijke commissie is ingesteld, kan en moet de curator soms aan die commissie om advies vragen. De curator is niet aan het advies gebonden.

52.6.7. Personeel van de failliet

Door het faillissement kunnen arbeidsplaatsen verdwijnen. Curatoren en rechters-commissarissen hechten aan dit gevolg van een faillissement veel belang en zijn veelal bereid mee te werken om dit te voorkomen, soms in het nadeel van schuldeisers.

Het personeel van de failliet krijgt te maken met andere ontslagtermijnen (Faillissementswet, artikel 40) en vreest dat achterstallig loon plus vakantiegeld oninbaar zal zijn.

De curator kan ontslag aanzeggen met een opzegtermijn van 6 weken. In bepaalde gevallen kan de termijn met ten hoogste 13 weken worden verlengd. Naast deze doorbreking van de normale ontslagtermijnen, hoeft de curator geen rekening te houden met bepaalde feiten die bij een normaal ontslag wel zouden gelden. Zieke werknemers kan hij ontslag aanzeggen.

Voor onbetaalde loon- en vakantieaanspraken bestaat een speciale regeling (Werkloosheidswet, artikel 61 en 64).

52.7. Aanvragers van het faillissement

Het faillissement kan worden aangevraagd door derden, waaronder ook de ontvanger. Het maakt niet uit wie het faillissement aanvraagt. Volgens constante rechtspraak van de Hoge Raad moet sprake zijn van meerdere schuldeisers die onbetaald zijn gebleven (pluraliteit van schuldeisers). Als een schuldeiser het faillissement aanvraagt, moet uit zijn verzoekschrift blijken dat er meerdere schuldeisers zijn. De vorderingen van die schuldeisers heten steunvorderingen.

De reden van schuldeisers om het faillissement aan te vragen, of daarmee te dreigen, kan zijn de schuldenaar tot betaling te dwingen. Hiermee trachten zij nieuwe schulden te voorkomen.

Als derden een faillissement aanvragen, wordt de ontvanger vaak benaderd met het verzoek om een steunvordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.4.1) te verlenen. Een steunvordering is nodig omdat de aanvrager zodoende aannemelijk maakt dat er meerdere schuldeisers zijn. De ontvanger zal die vordering slechts afgeven als dit in het belang is van de invordering.

Bij de faillissementsaanvraag door de ontvanger zelf gebruikt hij alleen een steunvordering van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen als het Uitvoeringsinstituut schriftelijk te kennen heeft gegeven hiertegen geen bezwaar te hebben. Een steunvordering van het Uitvoeringsinstituut kan alleen worden gevraagd voor zover de vordering betrekking heeft op premies werknemersverzekeringen over tijdvakken gelegen voor 1 januari 2006.

De schuldenaar kan ook zelf zijn faillissement aanvragen. De beweegredenen van de schuldenaar kunnen zijn dat hij geen uitweg ziet, of dat hij voor zijn onderneming een sterfhuisconstructie wil bewerkstelligen. In die gevallen gaan de gezonde delen van de onderneming over in een (andere) rechtspersoon. Dit kan bijvoorbeeld in de vorm van aandelentransacties. De schulden blijven achter bij de failliet. Het Openbaar Ministerie kan om redenen van openbaar belang ook het faillissement aanvragen; dit komt niet vaak voor.

52.8. Aanvragen van faillissement door de ontvanger

Als de ontvanger wil overgaan tot de aanvraag van een faillissement dan moet een aantal zaken worden beoordeeld. Voor een faillissementsaanvraag is de schriftelijke toestemming van het ministerie vereist.

In sommige situaties kan de ontbinding van een rechtspersoon de voorkeur hebben boven het aanvragen van een faillissement.

52.8.1. Ontbinding van een rechtspersoon bij faillissement

Als een rechtspersoon geen activiteiten meer uitoefent en bekend is dat geen baten (meer) aanwezig zijn, overweegt de ontvanger om de rechtspersoon te laten ontbinden of om het faillissement aan te vragen. Het ontbinden van de rechtspersoon heeft de voorkeur boven het aanvragen van het faillissement.

Voor het doen ontbinden van de rechtspersoon is geen toestemming van het ministerie vereist. Er moet wel aan ten minste twee van de in artikel 2:19a, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek vermelde omstandigheden zijn voldaan. Deze zijn:

- De rechtspersoon heeft het verschuldigde bedrag voor zijn inschrijving in het handelsregister, of voor de inschrijving van een aan hem toebehorende onderneming, niet betaald gedurende ten minste 1 jaar na de datum waarvoor hij dat bedrag had moeten betalen.
- Er staan gedurende ten minste 1 jaar geen bestuurders van de rechtspersoon in het register ingeschreven, terwijl ook geen opgaaf tot inschrijving is gedaan. Of er staan wel bestuurders ingeschreven, maar:
 - de bestuurder is overleden
 - de bestuurder is ten minste 1 jaar niet bereikbaar gebleken op het in het register vermelde adres en evenmin op het in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens ingeschreven adres, of in die

administratie staat ten minste 1 jaar geen adres van de bestuurder vermeld

- De rechtspersoon is ten minste 1 jaar in gebreke met de nakoming van de verplichting tot openbaarmaking van de jaarrekening of de balans en de toelichting overeenkomstig artikel 2:394, 2:396 of 2:397 van het Burgerlijk Wetboek.
- De rechtspersoon heeft ten minste 1 jaar geen gevolg gegeven aan een aanmaning als bedoeld in artikel 9, lid 3 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot het doen van aangifte voor de vennootschapsbelasting.

Om te beoordelen of deze omstandigheden op de rechtspersoon van toepassing zijn, neemt de ontvanger contact op met de inspecteur vennootschapsbelasting en de Kamer van Koophandel en Fabrieken waar de rechtspersoon is ingeschreven. Als de ontvanger oordeelt dat de rechtspersoon voor ontbinding in aanmerking komt, maakt hij een gemotiveerd verzoek op. Hij stuurt het verzoek aan de Kamer van Koophandel en Fabrieken waar de rechtspersoon is ingeschreven. Daarbij vraagt hij om een afschrift van de beschikking tot ontbinding.

Als de Kamer van Koophandel en Fabrieken bij beschikking heeft beslist op het verzoek op ontbinding, brengt zij de ontvanger hiervan op de hoogte. Na ontvangst van een afschrift van de beschikking gaat de ontvanger over tot het oninbaar lijdende van de openstaande belastingschuld.

52.8.2. Beoordeling aanvraag faillissement

Voordat de ontvanger overgaat tot een faillissementsaanvraag, laat hij de inspecteur beoordelen of de openstaande belastingschuld juist is en of die door nog te regelen tijdvakken zal wijzigen. Zo wordt voorkomen dat hij een faillissement uitlokt voor een achteraf gezien marginale belastingschuld.

Als de materiële belastingschuld vaststaat, bekijkt de ontvanger of alle voor beslag vatbare zaken zijn uitgewonnen. Te denken valt daarbij met name aan bodemzaken (roerende zaken die dienen tot stoffering en zich bevinden op de bodem van de belastingschuldige). Als deze zaken nog niet zijn uitgewonnen en vrijwel de gehele belastingschuld kan daarmee worden geïnd, blijft de faillissementsaanvraag (voorlopig) achterwege.

Als de ontvanger besluit tot een faillissementsaanvraag, onderzoekt hij of een aansprakelijkstelling kan leiden tot opbrengst. In dat geval gaat de ontvanger tot aansprakelijkstelling over. De opbrengst boekt hij af op de openstaande belastingschuld.

Ondernemingen die van financiering hun beroep maken, eisen vaak de nodige zekerheden. Zo zijn vaak de voorraden verpand, het bedrijfspand geheel gehypothekeerd en komen de vervoermiddelen aan de leasemaatschappij toe. Als er een mogelijkheid is tot verhaal, dan is dit meestal beperkt tot het bureau en de personal computer. Zelfs als er een executieverkoop wordt gestart, blijkt de opbrengst volstrekt onvoldoende om de schuld te dekken. Soms gaat de onderneming gewoon verder. Het is van belang dat de onderneming, door faillissement daartoe gedwongen, definitief stopt zodat nieuwe schuld wordt voorkomen. Als een ondernemer

blijvend is gestopt, valt de schuldaangroei weg en is nog slechts van belang of een faillissement voor de Belastingdienst baten oplevert.

52.8.3. Toestemming van het ministerie bij faillissement

Om een faillissement aan te kunnen vragen, heeft de ontvanger toestemming van het ministerie nodig. Toestemming is ook nodig als de ontvanger het faillissement aanvraagt voor een buitenlandse belastingschuld. Hiervoor geldt het voorrecht niet. Voor het verlenen van een steunvordering aan derden is toestemming vereist als er sprake is van een potentiële failliet met meer dan 50 werknemers.

De ontvanger vermeldt in zijn verzoek aan het ministerie om toestemming voor een faillissementsaanvraag:

- een specificatie van de belastingschulden en andere vorderingen
- de financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn; als het om een natuurlijke persoon gaat, de samenstelling van zijn gezin en de leeftijd van alle inwonende gezinsleden
- of de omstandigheden aanleiding kunnen geven tot het verlenen van kwijtschelding of het treffen van enige regeling
- als een betalingsregeling was getroffen, hoe die was samengesteld en wat het gevolg hiervan was
- de reden van intrekking van uitstel van betaling en per welke datum dit plaats had
- alle verhaalsmogelijkheden en het resultaat van ingestelde vervolgingen
- of en zo ja waarom wordt aangenomen dat wanbetaling aan onwil is te wijten
- eventuele kennisgevingen van aansprakelijkheid en de procedures die lopen
- de executiewaarde van de vermogensbestanddelen waarop verhaal mogelijk is
- de aard van de onderneming en het aantal werknemers
- wie de steunvordering verleent en tot welk bedrag
- of sprake is van een borg
- wat de ontvanger met het faillissement wil bereiken

De verkregen toestemming stuurt de ontvanger aan de Rijksadvocaat. Deze zorgt ervoor dat het verzoek door de competente faillissementskamer wordt behandeld.

Als het ministerie het verzoek om toestemming afwijst, anders dan op grond van onvolledigheid, bepaalt de ontvanger aan de hand van de motivering

welke handelingen hij verder verricht. Het gevolg kan zijn dat hij de belastingaanslagen oninbaar moet lijden.

52.9. Verlies beheer en beschikking bij faillissement

De faillissementsdatum is meestal de dag dat iemand failliet wordt verklaard. De enige uitzondering is als iemand, voordat hij is gefailleerd, in surseance van betaling heeft verkeer. In die situatie wordt het faillissementsmoment achteraf vastgesteld op de dag dat de surseance werd uitgesproken. Het faillissement treedt bij wetsfictie in op 00.00 uur van de faillissementsdag. Het tijdstip is van belang omdat de failliet vanaf dat moment het beheer en de beschikkingsbevoegdheid verliest (Faillissementswet, artikel 23) over zijn tot het faillissement behorend vermogen. Deze bevoegdheden worden aan de schuldenaar ontnomen omdat de boedel intact moet blijven. Uiteindelijk zullen de boedelbestanddelen verkocht moeten worden. Een faillissement is ook een executoriaal beslag (Faillissementswet, artikel 20). De curator is met de executie belast. Die bevoegdheden gaan dus over op de curator.

Handelingen met en door de failliet na het faillissementsmoment binden de boedel niet (Faillissementswet, artikel 24). De failliet mag na zijn faillietverklaring niets meer aan de boedel onttrekken. Betalingen door de failliet kunnen door de curator worden teruggevorderd. Betalingen aan de failliet binden de boedel slechts voor zover het geld bij de curator terecht komt. Betalingen die na het faillissement zijn gedaan, zijn niet rechtsgeldig. Deze betalingen moeten daarom eventueel nog een keer worden gedaan en dan aan de curator.

Een failliet kan tijdens een faillissement nog zaken regelen. Een eventueel huwelijk of een eventuele echtscheiding kan hij, buiten de curator om, nog zelfstandig regelen. De failliete boedel is daardoor niet gebonden. Het aanvaarden van een erfenis (Faillissementswet, artikel 41) in faillissement is aan de curator voorbehouden. Hij aanvaardt uitsluitend onder het voorrecht van boedelbeschrijving (Faillissementswet, artikel 41, lid 1 jo. Burgerlijk Wetboek, artikel 4:190 en 4:191). Dit betekent dat de erfgenaam (in dit geval de curator) alleen in aanmerking wil komen voor een batig saldo van de nalatenschap. Dus na aftrek van de lasten.

Niet alles van een failliet mag tot de faillissementsboedel worden gerekend. De failliet mag in ieder geval een deel van zijn kleding houden en hij krijgt geld toegewezen om in zijn levensonderhoud te voorzien. Deze goederen blijven buiten het faillissement (Faillissementswet, artikel 21, lid 1 jo. Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 447, lid 1-3).

Sommige gefailleerden trekken zich niets aan van het faillissement. Zij zullen proberen om zaken buiten de boedel te houden door deze uit het zicht van de curator te houden of te brengen. In zo'n geval kan de curator de failliet laten gijzelen (Faillissementswet, artikel 87). Ook komt het voor dat deze groep, ondanks het faillissement, doorgaat met het drijven van een onderneming. Daarbij wordt dan gebruik gemaakt van activa die men buiten het bereik van de boedel probeert te houden. Soms wordt op naam van de boedel gewerkt.

52.10. Curator bij faillissement

De curator wordt, evenals de rechter-commissaris, benoemd (Faillissementswet, artikel 14) bij het vonnis dat strekt tot faillietverklaring. De curator heeft een groot aantal taken en bevoegdheden die verspreid in de Faillissementswet staan genoemd. De taakopdracht van de curator is algemeen omschreven als beheer en vereffening van de boedel (Faillissementswet, artikel 68).

Door het faillissement verliest de failliet het beheer en de beschikking over zijn vermogen. De curator neemt tot op zekere hoogte zijn plaats in. De curator kan in sommige gevallen meewerken aan de voortzetting van een bedrijf.

52.10.1. Taken curator bij faillissement

De curator heeft in een faillissement 3 hoofdtaken. Hij inventariseert de activa en de passiva, maakt een boedelbeschrijving en een staat van baten en schulden. De curator beheert de boedel. Hij zorgt er voor dat er zoveel mogelijk baten en/of activa in de boedel blijven of komen. Daarnaast zorgt hij ervoor dat de kosten en/of passiva beperkt blijven. De curator vereffent de boedel. Dit betekent het verdelen van de boedel onder de schuldeisers.

Direct na de uitspraak van het faillissement heeft de curator de volgende taken uit te voeren. Hij:

- bezoekt de failliet
- beheert en vereffent de failliete boedel
- maakt de eerste balans op
- maakt een checklist op
- laat de inboedel taxeren
- maakt een staat van baten en schulden op
- neemt waarden in bewaring
- opent een faillissementsrekening
- treedt in contact met derden

52.10.2. Bevoegheden curator bij faillissement

Voor enkele belangrijke handelingen in het faillissement heeft de curator de machtiging of goedkeuring van de rechter-commissaris nodig.

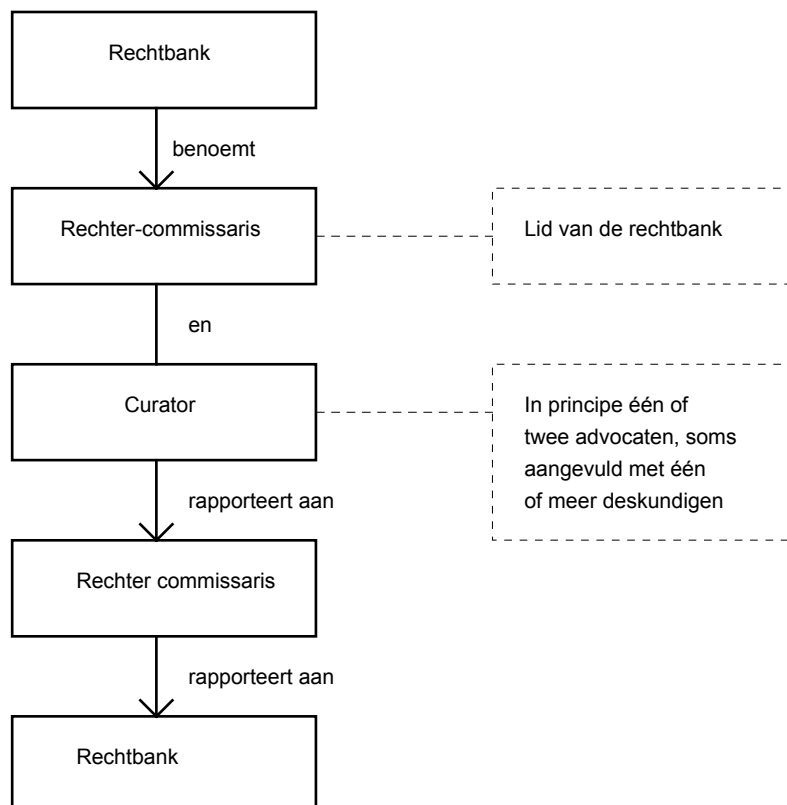
Uit het schema blijkt onder welk artikel van de Faillissementswet bepaalde handelingen vallen.

Handeling	Faillissementswet
Gestand doen wederkerige overeenkomsten	Artikel 37 jo. Artikel 68, lid 2
Tussentijdse beëindiging huurovereenkomsten	Artikel 39 jo. Artikel 68, lid 2
Ontslag personeel	Artikel 40 jo. Artikel 68, lid 2
Bevrijden met pand/hypotheek bezwaard goed	Artikel 58 jo. Artikel 68, lid 2
Separatist een termijn van verkoop stellen	Artikel 58, lid 1
In rechte optreden	Artikel 68, lid 2
Voortzetten bedrijf	Artikel 98
Onderhandse verkoop	Artikel 100 en 176
Beleggen liquiditeiten	Artikel 102, lid 1
Beschikken over gelden	Artikel 103
Treffen van schikkingen	Artikel 104
Staken voortzetting bedrijf	Artikel 174
Uitdelingslijst	Artikel 180

De curator heeft enkele bevoegdheden, die soms in overleg met de rechter-commissaris worden uitgevoerd. Deze zijn onder andere:

Bevoegdheid	Faillissementswet
Openen van de voor de failliet bestemde post	Artikel 14 jo. Artikel 99
Nietigheid inroepen van rechtshandelingen die de failliet heeft verricht voor het faillissement	Artikel 31 en 42
Bedrijf van de failliet voortzetten na machtiging daartoe van de rechter-commissaris.	Artikel 98
Boedelzaken verkopen als dit nodig is om tussentijds geld in de boedel te krijgen, of als bewaring van die zaken te veel kost	Artikel 101

Uit dit schema blijkt een nauwe band tussen de curator en de rechter-commissaris



Slechts in omvangrijke faillissementen worden 2 curatoren of een deskundige benoemd. Dit kan bijvoorbeeld een registeraccountant zijn.

52.10.3. Voortzetting van een bedrijf na faillissement

Omwille van de werkgelegenheid doet de curator in een faillissement, ondersteund door de rechter-commissaris, er vaak alles aan om een onderneming op één of andere wijze overeind te houden of door te starten. In eerste instantie is het van belang bij voortzetting van de onderneming afspraken te maken over de lopende verplichtingen na de faillissementsdatum. Als de onderneming niet wordt voortgezet, verzoekt de ontvanger aan de inspecteur een stopcode in de aangiftesystemen in te brengen. Er worden dan geen aangiften omzetbelasting en loonheffing meer verzonden.

Als de curator meewerkt aan voortzetting van het bedrijf (Faillissementswet, artikel 98), zal de opzet zijn dat de boedel daarbij per saldo is gebaat. De curator zet de onderneming voort namens de boedel. De curator kan zich er niet op beroepen dat bepaalde, aan die voortgezette zaaksvoering verbonden kosten de boedel niet raken omdat zij na het faillissement ontstaan (Faillissementswet, artikel 24). Dit is juist niet het geval - dergelijke kosten zijn als boedelschuld aan te merken.

Boedelschulden zijn schulden die voldaan moeten worden vóór de overige schulden. De curator moet hier bij voortgezet ondernemerschap op letten. Hij is daarbij in zekere mate afhankelijk van de informatie die hij van de feitelijke bedrijfsleiding krijgt.

Als de onderneming wordt voortgezet en de boedelschulden die daaruit voortvloeien niet kunnen worden betaald, kan de curator persoonlijk aansprakelijk zijn. Dit is afhankelijk van de inspanning die de curator heeft getoond om de verplichtingen van de onderneming te bewaken. Op het moment dat het de curator blijkt dat de onderneming per saldo geld kost, grijpt hij in. Als hij dit niet doet, kan de ontvanger de curator in persoon aansprakelijk stellen. De ontvanger neemt daarvoor contact op met de rechter-commissaris.

Als de failliet de onderneming voortzet tegen de wil van de curator, is de curator beperkt in zijn mogelijkheden. Alleen als de failliet gebruik maakt van goederen van de boedel kan de curator dit tegengaan. Als de zaken die voor continuering van de onderneming nodig zijn door derden ter beschikking zijn gesteld, blijven deze buiten de failliete boedel. Dit geldt niet als de zaken ter beschikking zijn gesteld door middel van eigendomsoverdracht. Een batig saldo valt in de boedel. De curator is echter in persoon niet aansprakelijk bij een negatief saldo, omdat hij de failliet niet kan beletten te handelen.

Als blijkt dat geld door de failliet buiten de boedel is gehouden, valt een batig saldo wel in de boedel, maar een negatief saldo niet. De curator zou een gijzeling kunnen overwegen. Laat hij elke actie achterwege, dan zou hij in persoon aansprakelijk kunnen worden gehouden.

52.11. Rechter-commissaris bij faillissement

De belastingschuldige wordt bij vonnis failliet verklaard (Faillissementswet, artikel 2) door de rechtbank van zijn woonplaats. Bij dit vonnis wordt ook de rechter-commissaris benoemd. De globale taak van de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 64 e.v.) is het toezicht houden op het beheer en

de vereffening van de boedel door de curator. Hij beoordeelt en stuurt het handelen van de curator.

Aansprakelijkheid van de Staat voor fouten van de rechter-commissaris is niet aan de orde. De rechter-commissaris kan in persoon aansprakelijk zijn als hij weigert een beschikking te geven waarbij de curator iets wordt opgedragen of moet nalaten (Faillissementswet, artikel 69).

Nog enkele taken van de rechter-commissaris zijn:

- het toezicht houden op het beheer en de vereffening van de boedel
- het eventueel oproepen van getuigen
- het eventueel gelasten van een deskundigenonderzoek
- het onderzoeken van de tegen de curator gerichte klachten
- het toezicht houden op het verloop
- het uitbrengen van verslag aan de rechtbank (Faillissementswet, artikel 65, 71 en 85)

52.12. Gevolgen afkoelingsperiode bij faillissement

Artikel 63a van de Faillissementswet geeft de rechter-commissaris in een faillissement de bevoegdheid een afkoelingsperiode af te kondigen. In die periode kunnen derden geen verhaal nemen op de tot de boedel behorende goederen. Ook kunnen zij goederen die zich in de macht van de failliet of de curator bevinden niet opeisen. De afkoelingsperiode geldt niet voor boedelschuldeisers.

Het doel van een afkoelingsperiode is de curator of de bewindvoerder de tijd te geven de boedel in kaart te brengen en te overwegen hoe die boedel het best kan worden beheerd.

De afkoelingsperiode duurt ten hoogste 2 maanden en kan door de rechter-commissaris eenmaal worden verlengd met ten hoogste 2 maanden. Tijdens de afkoelingsperiode kan wel beslag worden gelegd op bodemzaken (Faillissementswet, artikel 63a jo. 63c). Dit kan de derde-eigenaar (dit geldt hier niet voor de bezitloos-pandhouder) niet worden tegengeworpen als hij vóór het beslag de zaken bij deurwaardersexploot bij de curator heeft opgeëist. De zaken waar een bezitloos-pandrecht op rust zijn eigendom van de schuldenaar en vallen in het faillissement, waarbij het voorrecht van de fiscus geldt conform artikel 21 van de Invorderingswet 1990.

Derden-eigenaren, separatisten en de Belastingdienst (uitsluitend voor zover het bodemrecht werkt) hoeven zich van een faillissement niets aan te trekken. Bepaalde goederen bevinden zich dus weliswaar onder de failliet, maar vallen niet in de boedel. Derden-eigenaren, separatisten en de Belastingdienst zouden zaken kunnen opeisen of executeren. Dit kan ertoe leiden dat sanering of een verkoop going-concern daardoor niet meer tot de mogelijkheden behoort. Doordat de rechtbank een afkoelingsperiode instelt, wordt bereikt dat geen enkele schuldeiser van de boedel of eigenaar van

zaken die zich onder de failliet bevinden, zijn rechten gedurende die periode kan uitoefenen.

De curator kan op die manier een voor alle partijen zo voordelig mogelijke oplossing zoeken. De Belastingdienst kan tijdens de afkoelingsperiode (bodem)beslag leggen. Een met toepassing van het bodemrecht gelegd beslag heeft echter geen gevolgen voor de derde-eigenaar of pandhouder van een zaak als deze bij de curator of bewindvoerder aanspraak heeft gemaakt op afgifte van die zaak (Faillissementswet, artikel 63c), voordat het beslag was gelegd.

De opbrengst is een praktisch aspect. Vaak heeft een verkoop going-concern een opbrengstverhogende werking. Zo'n verkoop op korte termijn is in ieders belang en krijgt dan ook zo mogelijk de medewerking van de ontvanger (onder duidelijke voorwaarden over tijdstip, bedrag en eventuele boedelbijdrage).

52.13. Direct handelen ontvanger bij faillissement

Direct nadat het faillissement is uitgesproken dient de ontvanger een vordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 19.2.1 en Faillissementswet, artikel 108) in bij de curator. Dit geldt voor de in een faillissement vallende belastingschuld die materieel is ontstaan vóór de dag van de faillietverklaring. Vorderingen die na de faillietverklaring zijn ontstaan, kunnen onder omstandigheden worden beschouwd als boedelschulden. Deze moeten uit de boedel worden voldaan voordat de curator tot uitkering van een eventueel positief saldo overgaat.

Als de ontvanger de vordering doet, meldt hij de belastingschuld mede ter verificatie aan. Dit doet hij uiterlijk 2 dagen voor de datum waarop de verificatievergadering wordt gehouden. Soms gaat de ontvanger over tot uitwinning (Invorderingswet 1990, artikel 35) van de tegoeden op een eventuele g-rekening (WKA). De rechtstreekse storting door de aannemer of inlener heeft ook gevolgen bij een faillissement.

Als de ontvanger niet adequaat reageert, kunnen verhaalsmogelijkheden verdwijnen. Daardoor kan hij in juridische procedures verwickeld raken die meestal veel tijd en geld kosten en weinig opleveren. De ontvanger moet daarom direct na het intreden van het faillissement al actie ondernemen. Zodra de ontvanger van het faillissement op de hoogte is, neemt hij contact op met de curator. Hij deelt de curator schriftelijk en mondeling de omvang en samenstelling van de belastingschuld mee. Als er reeds beslag ligt voor een belastingschuld, deelt de ontvanger dit de curator mee. Hij stuurt de curator desgewenst een kopie van de beslagstukken na.

Het is van belang zo spoedig mogelijk de materiële belastingschuld vast te (laten) stellen.

In het contact moet duidelijk worden welke rechten derden op welke goederen pretenderen. Dit is nodig om te bepalen of het beslag nog kleeft. Als er nog geen (bodem)beslag ligt en de ontvanger denkt dat dit alsnog nuttig is, deelt hij dit voornemen mee aan de curator. Van de beslaglegging wordt ook schriftelijk mededeling gedaan.

Ook kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen.

Soms heeft de ontvanger al een verkoopdatum voor de beslagen zaken vastgesteld. Ondanks het verval van het beslag door faillissement, kan verkoop dan mede voor de boedel voordelig zijn. In sommige gevallen stemt de curator dan ook in met een verkoop door de Belastingdienst. De executiekosten zullen dan voor rekening van de curator worden gebracht door aftrek op de bruto-verkoopopbrengst.

Als zaken van een derde (bodemzaken) verkocht worden, kan het zijn dat de curator in staat blijkt een beter bod voor die zaken te kunnen krijgen.

Er zijn verschillende mogelijkheden om tot aansprakelijkstelling over te gaan.

De mogelijkheid bestaat dat een derde zich voor de belastingschuld van de latere failliet heeft borg gesteld.

52.13.1. G-rekening en stortingen bij faillissement

Bij een faillissement van een g-rekeninghouder licht de ontvanger het hoofd van de Centrale Administratie (B/CA) te Apeldoorn in. Het verzoek tot uitwinning vindt zo spoedig mogelijk plaats. De B/CA gaat namens de ontvanger over tot uitwinning hiervan. De B/CA gaat het saldo van de rekening op de faillissementsdatum na. Het totaalbedrag van de bijschrijvingen na de faillissementsdatum maakt de B/CA over aan de curator ten gunste van de boedel. De curator verdeelt deze bedragen onder de crediteuren, waarbij hij rekening houdt met ieders preferentie. De B/CA verdeelt het saldo van de g-rekening naar evenredigheid tussen de fiscus en de overige pandhouder(s). De B/CA stuurt de ontvanger bericht over de uitwinning.

Stort een aannemer of inlener rechtstreeks na uitspraak van het faillissement van de onderaannemer of uitlener, dan kan het gestorte bedrag afgeboekt worden op de belastingschuld van de onderaannemer of uitlener. Het bedrag hoeft dus niet aan de curator te worden overgemaakt. De betaling vermindert een eventuele aansprakelijkheid. Verrekening (Faillissementswet, artikel 53) van de storting of teveelbetaling met overige belastingschulden is mogelijk (de belastingschuld is inmiddels betaald op aangifte). Een voorwaarde daarvoor is dat zowel de storting als de (materiële) belastingschuld waarmee de ontvanger wil verrekenen zijn gedaan of ontstaan voor de faillissementsdatum. Dit geldt ook voor stortingen die gedaan zijn na de faillissementsdatum en betrekking hebben op een tijdvak gelegen voor het faillissement. Deze stortingen kunnen ook afgeboekt worden op openstaande aanslagen van de failliet.

52.13.2. Materiële belastingschuld bij faillissement

Als de ontvanger zelf de faillissementsaanvraag heeft gedaan, ligt het voor de hand dat hij de belastingschuld al voor de aanvraag heeft geïnventariseerd. Als hij de belastingschuld direct na de melding van een faillissement moet inventariseren, raadpleegt hij het systeem waaruit de formele belastingschuld blijkt. Het is echter zeker niet denkbeeldig dat er nog nieuwe, positieve of negatieve belastingaanslagen bijkomen. In ieder geval laat de ontvanger de inspecteur beoordelen wat de hoogte en samenstelling van de materiële belastingschuld is. Dit is om de volgende redenen van belang:

- Om (bodem)beslag op zaken van derden te kunnen leggen zijn met name zakelijke belastingaanslagen nodig. Als zulke belastingaanslagen op het faillissementsmoment niet aanwezig zijn, of als die niet direct daarna worden opgelegd, wordt een mogelijkheid om bodembeslag te leggen verspeeld.
- De omvang van de materiële belastingschuld is maatgevend voor de eventueel door de ontvanger te nemen acties. Het is belangrijk direct te weten of de openstaande belastingschuld reëel is.
- Om aanmaakkosten van een belastingaanslag te voorkomen onderzoekt de ontvanger of een gefailleerde onderneming wordt voortgezet. Als dit niet het geval is, moet op korte termijn de heffing worden gestopt om kosten te voorkomen.
- De curator zal kort na de uitspraak van het faillissement moeten beslissen of en in welke vorm een gefailleerde onderneming wordt voortgezet. Ook moet hij weten hoe de schuldeisers hier tegenover staan. In ieder geval zal de curator zekerheid moeten hebben over de juistheid van de (fiscale) vorderingen. De ontvanger moet deze gang van zaken nauwlettend in het oog houden.

52.13.3. Bodembeslag bij faillissement

Door het faillissement vervallen alle individuele beslagen op goederen van de failliet. Dit geldt ook voor bezitloos verpande zaken waarop de ontvanger beslag had gelegd. Zaken van derden waarop het bodemrecht toegepast zou kunnen worden (zogenaamde bodemzaken), zijn geen eigendom van de failliet en behoren niet tot de faillissementsboedel. Het bodemrecht geldt alleen voor belastingaanslagen die in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 zijn genoemd.

Deze zaken van derden blijven dus vatbaar voor beslag. Een reeds daarop gelegd beslag blijft in stand. Als er nog geen beslag ligt, is de mededeling dat er een faillissement is uitgesproken reden om te overwegen of een beslag alsnog nodig is. Om er achter te komen of er derdenzaken zijn, is raadpleging van recente jaarstukken soms voldoende. Soms kan de curator duidelijkheid verschaffen. In andere gevallen kan alleen door middel van het leggen van beslag duidelijkheid volgen.

Bij een faillissement van de derde kan de ontvanger zich aanmelden in dat faillissement met aanspraak op voorrang. De ontvanger is in het faillissement van de derde dus ook preferent schuldeiser.

52.13.4. Aansprakelijk stellen bij faillissement

In de meeste gevallen zal de failliet niet in staat zijn al zijn fiscale schulden te betalen. De Invorderingswet 1990 bevat een keur aan aansprakelijkheidsbepalingen (zie hoofdstuk VI van de Invorderingswet 1990), op grond waarvan derden voor (een deel van) de belastingschuld van een failliet aangesproken kunnen worden.

Derden worden niet voor een belastingschuld vervolgd voordat duidelijk is dat de schuldenaar die zelf onbetaald zal laten. Toch kan in een vrij vroeg stadium tot aansprakelijkstelling worden overgegaan. Kort na het uitspreken

van het faillissement is bekend hoeveel de Belastingdienst bij benadering tegemoet kan zien. Op dat moment kan tot aansprakelijkstelling worden overgegaan. Het is hierbij van belang te weten of de curator het voornemen heeft de bestuurder aan te spreken wegens wanbeleid.

De curator kan de bestuurders van een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk stellen voor het tekort van de boedel, als zij hun taak kennelijk onbehoorlijk hebben vervuld en als aannemelijk is dat dit een belangrijke oorzaak is geweest van het faillissement. Omdat ook de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36) gericht is op kennelijk onbehoorlijk bestuur, kunnen in bepaalde gevallen beide regelingen van toepassing zijn. In het algemeen wordt, in overleg met de curator, slechts één van de regelingen toegepast.

Als de ontvanger een schuldenaar van de belastingschuldige aansprakelijk stelt op grond van de Inlenersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 34), de Ketenaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 35) of de Aansprakelijkheid confectie (Invorderingswet 1990, artikel 35a of 35b), dan kan deze schuldenaar zich in het faillissement van de belastingschuldige beroepen op een voorwaardelijk regresrecht. Hierdoor kan de vordering niet worden geïnd. Het beroep op het regresrecht vervalt als zeker is dat de ontvanger de schuldenaar van de belastingschuldige niet aansprakelijk stelt. In een dergelijke situatie kan (uitsluitend) de curator zich wenden tot de ontvanger met het verzoek om een besluit te nemen over het wel of niet aansprakelijk stellen van de schuldenaar van de belastingschuldige. De ontvanger moet het belang van de curator en de door hem vertegenwoordigde schuldeisers meewegen in dit besluit.

De ontvanger betreft in ieder geval de volgende aspecten in zijn besluitvorming:

- het financiële belang van de ontvanger bestaande uit het innen van openstaande belastingschulden op de voor de ontvanger minst belastende wijze
- de beschikbare capaciteit voor het doen van haalbaarheidsonderzoeken en het aansprakelijk stellen door de ontvanger
- hoe de omvang van de vordering van de belastingschuldige op zijn schuldenaar (de aansprakelijke) zich verhoudt tot het mogelijke bedrag waarvoor die schuldenaar in totaliteit aansprakelijk zou kunnen worden gesteld

De ontvanger deelt aan de curator gemotiveerd één van de volgende beslissingen mede:

- dat hij binnen 6 maanden zal overgaan tot een aansprakelijkstelling van de debiteur van de belastingschuldige
- dat hij binnen 6 weken zal overgaan tot een haalbaarheidsonderzoek van een aansprakelijkstelling
- dat bij een toekomstige aansprakelijkstelling een bedrag in mindering zal worden gebracht op de aansprakelijkheidsschuld ter grootte van het met de ontvanger overeengekomen en ook daadwerkelijk door de aansprakelijke schuldenaar van de belastingschuldige betaalde bedrag

- dat hij de schuldenaar in het geheel niet aansprakelijk zal stellen voor de op dat moment bestaande belastingschulden

In veel gevallen is er sprake van samenloop. De belastingschuld kan zonder een onderzoek niet reëel worden vastgesteld en een aansprakelijkstelling zonder onderzoek lijkt niet goed mogelijk. Er zal in dat geval een boekenonderzoek moeten plaatsvinden.

Als de curator overgaat tot aansprakelijkstelling op de voet van de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF) van bestuurders (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138 en artikel 2:248) van een failliet, heeft dit tot gevolg dat in de boedel kosten opkomen die over de inkomsten worden omgeslagen (Faillissementswet, artikel 182). Als de ontvanger de Bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36) toepast, ontloopt hij die kosten. Het gevolg is ook dat aanslagen vennootschapsbelasting op grond van de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (gedeeltelijk) verhaalbaar zijn. Voor de ontvanger staat alleen de mogelijkheid van artikel 39 van de Invorderingswet 1990 open.

52.13.5. Borgstelling bij faillissement

Het komt wel eens voor dat derden zich tegenover de Belastingdienst voor de schuld van een later gefailleerde belastingschuldige hebben meeverbonden. Soms heeft een derde bijvoorbeeld zelfs hypotheek verleend voor die fiscale schuld. Het later faillieren van de belastingschuldige doet niets af aan hun verbondenheid voor de schuld. Anders dan de aansprakelijkgestelden, wier verbondenheid wordt bepaald door de wet, wordt de verbondenheid van de hier bedoelde derden bepaald door de overeenkomst tussen hen en de Belastingdienst. Dit betekent dat de borg moet worden aangesproken, ongeacht of er baten uit het faillissement zijn te verwachten. De totale omvang van de verschuldigde belastingen moet eerst worden vastgesteld. De schuld waarvoor de borg wordt aangesproken moet onherroepelijk vaststaan. Het aanspreken van de borg (Leidraad Invordering 2008, artikel 76.2) vindt zoveel mogelijk in één keer plaats.

52.14. Bezitloos verpande zaken/pandrecht bij faillissement

Op grond van artikel 3:279 BW gaat pand boven voorrecht, tenzij de wet anders bepaalt. Artikel 21, lid 2 van de Invorderingswet 1990 hanteert hetzelfde uitgangspunt. Een uitzondering wordt echter gemaakt als en voor zover het pandrecht rust op bodemzaken in de zin van artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990. In die gevallen gaat het voorrecht boven pand. Dit voorrecht wordt ook wel het bodemvoorrecht genoemd. Het bodemvoorrecht geldt ook in faillissement, zelfs als voor faillissement geen beslag is gelegd. De (bezitloos) verpande zaken (Leidraad Invordering 2008, artikel 21.4 en Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 496) vallen onder het algemene faillissementsbeslag. Een reeds door de ontvanger gelegd beslag komt te vervallen (Faillissementswet, artikel 33).

De pandhouder is bevoegd executie of afgifte van de zaken te verlangen. Nadat de executie of een toegestane onderhandse verkoop heeft plaatsgevonden, moet de pandhouder de netto-opbrengst aan de curator afdragen tot het bedrag van de fiscale vordering waarvan het voorrecht

boven de pandhouder gaat (zakelijke belastingschuld). De curator moet aan de ontvanger betalen overeenkomstig zijn rang (Faillissementswet, artikel 57 lid 3).

Wat de pandhouder aan de boedel afdraagt, strekt in de eerste plaats tot betaling van de boedelschulden, net als de overige activa. Als er een uitkering aan de ontvanger volgt, is onverkort de omslag van de algemene faillissementskosten (Faillissementswet, artikel 182) van toepassing. Dus de omslag vindt ook plaats over de inbreng door de pandhouder. Door die inbreng daalt het omslagpercentage en wordt de netto-opbrengst vanuit het vrij actief hoger. Een handmatige berekening van het juiste bedrag van die omslag is heel bewerkelijk.

Het bedrag dat de curator van de pandhouder kan opvorderen is op twee wijzen gemaximeerd:

De pandhouder hoeft niet meer bij te dragen dan het totale bedrag van de vordering waarvoor het bodemvoorrecht geldt. En:

Hij hoeft uiteraard niet meer af te dragen dan de totale netto-opbrengst van de geëxecuteerde verpande zaken.

52.14.1. Berekening omslag algemene faillissementskosten

In faillissement kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen, zeker als het gaat om de omslag in de algemene faillissementskosten. Een handmatige berekening van het juiste bedrag van die omslag is heel bewerkelijk. Daarvoor is door mr. N.E.D. Faber een bepaald rekenblad ontwikkeld in de vorm van formules (de zogenaamde Faberformules). Na berekening blijkt:

- de pandinbreng
- de omslag van de faillissementskosten over het vrij boedelactief en de pandinbreng
- het (netto)bedrag dat de ontvanger per saldo krijgt uitgekeerd uit het vrij boedelactief en uit de pandopbrengst en welk bedrag in totaal aan de ontvanger wordt uitbetaald
- het bedrag dat het UWV ontvangt
- het bedrag dat voor de pandhouder resteert

-Het rekenblad bestaat uit de volgende waarden:

- Kosten faillissementsaanvraag
Deze kosten zijn hoog bevoorrecht (artikel 3:288, onder a BW) en gaan zelfs in rang boven het voorrecht van de ontvanger. Het gaat hier alleen om de kosten die schuldeisers hebben gemaakt om het faillissement aan te vragen, waarop het faillissement ook is uitgesproken. Deze kosten worden in de mindering gebracht op wat de fiscus ontvangt. Dit is nadelig voor de fiscus, maar het gaat om een gering bedrag.
- Vrij boedelactief
Het betreft hier de totale bruto-opbrengst in het faillissement minus de

zogenoemde bijzondere faillissementskosten. Deze bijzondere faillissementskosten worden wel aangeduid als de kosten die ertoe strekken om een bepaalde bate voor de boedel te verkrijgen, of om een bepaalde bate te vereffenen en te gelde te maken. Te denken valt hierbij aan de kosten die de curator heeft moeten maken voor de verkoop van een zaak, zoals taxatie- en veilingkosten. Het gaat hierbij dus om kosten die uitsluitend zijn gemaakt om een opbrengst van die specifieke zaak mogelijk te maken.

In het 'vrij boedelactief' is niet begrepen de opbrengst van met een stil pandrecht bezwaarde goederen waarvoor het bodemvoorrecht geldt.

- Meeropbrengst bodemvoorrechtzaken
Als de pandhouder de stil verpande zaken executeert, mag hij de kosten die direct aan die executie zijn toe te rekenen, op de opbrengst in mindering brengen (onder andere taxatie- en veilingkosten. De opbrengst die dan resteert komt vervolgens voor opeising door de curator in aanmerking. Als deze opbrengst hoger is dan de vordering van de pandhouder, wordt het verschil tussen die twee bedragen ingevuld.
- Algemene faillissementskosten
Het gaat hier om alle faillissementskosten (= boedelschulden), exclusief de bijzondere faillissementskosten die bij de waarde 'Vrij boedelactief' in aanmerking worden genomen.
- Vordering fiscus zonder bodemvoorrecht
Hier wordt het totaalbedrag van deze vordering ingevuld. De ontvanger heeft in veel gevallen ook vorderingen waarvoor geen bodemvoorrecht geldt, bijvoorbeeld motorrijtuigenbelasting en vennootschapsbelasting. Het gaat hier uitsluitend om de faillissementsvorderingen en dus niet eventuele boedelvorderingen.

In de vorderingen kunnen ook bestuurlijke boetes zijn opgenomen. Deze kunnen niet altijd worden aangemeld in het faillissement. Als de dagtekening van de beschikking waarbij de boete is vastgesteld ligt na de datum van faillietverklaring, kan deze niet worden aangemeld. Deze bestuurlijke boetes moeten daarom van de vorderingen worden afgetrokken.

- Vordering fiscus met bodemvoorrecht
Hier wordt het totaal van de vorderingen van de fiscus met bodemvoorrecht ingevuld. Ook hier gaat het uitsluitend om de faillissementsvorderingen en niet om eventuele boedelvorderingen. De bestuurlijke boetes moeten geheel buiten beschouwing worden gelaten.

Uit artikel 21, lid 2 jo artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 blijkt voor welke fiscale vorderingen het bodemvoorrecht geldt. In de praktijk betreft het meestal omzetbelasting en loonheffing. Het bodemvoorrecht geldt bovendien voor premies werknemersverzekeringen van het UWV, althans voor premietijdvakken na 1 januari 2006 (zie artikel 60 van de Wet financiering sociale verzekeringen). Vanaf laatstgenoemde datum worden deze vorderingen opgenomen in aanslagen loonheffing. Ook voor aansprakelijkheidsschulden omzetbelasting, loonheffing en premies werknemersverzekeringen geldt het bodemvoorrecht (zie artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet 1990 en voor de premies opnieuw

artikel 60 van de Wet financiering sociale verzekeringen jo artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet 1990).

Als een schuldeiser is gesubrogeerd in het bodemvoorrecht van de ontvanger (bijvoorbeeld een aansprakelijkgestelde bestuurder) wordt bij deze waarde het totaalbedrag van de beide vorderingen opgenomen, dus van de (rest)vordering van de ontvanger en de vordering van de gesubrogeerde crediteur. (Dit totaalbedrag is in beginsel gelijk aan de oorspronkelijke vordering van de ontvanger.) Bij de uiteindelijke verdeling moet worden uitgerekend welk bedrag aan de gesubrogeerde crediteur toekomt en welk bedrag aan de ontvanger.

- Vorderingen UWV zonder bodemvoorrecht
Dit betreffen:
 - de vorderingen wegens premies werknemersverzekeringen tot 1 januari 2006. Deze hebben dezelfde preferentie als de fiscale vorderingen van artikel 21, lid 1 van de Invorderingswet 1990.
 - de vordering wegens overgenomen loonverplichtingen over periodes vanaf 1 januari 2006 en de in verband daarmee betaalde premies werkgeversverzekeringen (artikel 66, lid 3 van de Werkloosheidswet). De rang van deze beide vorderingen is verhoogd per 1 januari 2006. Voordien gold een lagere rang, namelijk een voorrecht op grond van subrogatie in de positie van de werknemer ex artikel 3:288 van het Burgerlijk Wetboek.

In beide gevallen gaat het hier uitsluitend om de faillissementsvorderingen en niet om boedelvorderingen.

- Opbrengst bodemvoorrechtzaken
Hier wordt de opbrengst van bedoelde zaken ingevuld. Dit is de bruto-opbrengst verminderd met de kosten die rechtstreeks met de executie van deze zaken samenhangen.
De opbrengst van de verpande zaken zal soms hoger zijn dan de vordering waarvoor het pandrecht gold. In dat geval wordt het verschil tussen de opbrengst en de vordering overgeheveld naar de waarde 'Meeropbrengst bodemvoorrechtzaken'.
- Vordering pandhouder
Hier wordt de vordering van de pandhouder ingevuld, voor zover die vordering door het pandrecht is gedekt. Dit is de vordering van de pandhouder zonder rekening te houden met de opbrengst van de geëxecuteerde verpande zaken waarvoor het bodemvoorrecht geldt.

52.14.2. De Faberformules

In faillissement kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen, zeker als het gaat om de omslag in de algemene faillissementskosten. Mr. N.E.D. Faber heeft daarvoor een bepaald rekenblad ontwikkeld in de vorm van formules (de zgn. Faberformules). De uitwerking van deze formules is als volgt:

Formule 1

Ontvangen uit vrij boedelactief = $(\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) / (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) + \text{Vordering UWV} \times (\text{Vrij boedelactief} - \text{Omslag faillissementskosten over vrij boedelactief})$.

Formule 2

Omslag faillissementskosten over vrij boedelactief = $\text{Totale faillissementskosten} \times \text{Vrij boedelactief} / (\text{Vrij boedelactief} + \text{Inbreng pandopbrengst})$.

Formule 3

Ontvangen uit vrij boedelactief = $\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht} - \text{Inbreng pandopbrengst}$.

Deze formules kunnen worden samengevoegd.

Formule 1 en formule 2:

Ontvangen uit vrij boedelactief = $(\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) / (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) + \text{Vordering UWV} \times (\text{Vrij boedelactief} - \text{Totale faillissementskosten} \times \text{Vrij boedelactief} / \text{Vrij boedelactief} + \text{Inbreng pandopbrengst})$.

Samen met formule 3 wordt dit:

$\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht} - \text{Inbreng pandopbrengst} = (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) / (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) + \text{Vordering UWV} \times (\text{Vrij boedelactief} - \text{Totale faillissementskosten} \times \text{Vrij boedelactief} / \text{Vrij boedelactief} + \text{Inbreng pandopbrengst})$.

Of:

$\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht} - \text{Inbreng pandopbrengst} - (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) / (\text{Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht} + \text{Vordering ontvanger met bodemvoorrecht}) + \text{Vordering UWV} \times (\text{Vrij boedelactief} - \text{Totale faillissementskosten} \times \text{Vrij boedelactief} / \text{Vrij boedelactief} + \text{Inbreng pandopbrengst}) = 0$.

In deze formule zit een onbekende: Inbreng pandopbrengst. Deze kan worden berekend met behulp van de overige Faberformules.

52.15. Handelingen tijdens een faillissement

Tijdens het faillissement let de ontvanger er op dat de belangen van de schuldeiser door de curator juist worden behandeld.

De curator rapporteert regelmatig aan de rechter-commissaris. In deze (openbare) rapportage zal de curator aangeven hoe het faillissement is ontstaan en welke activiteiten hij heeft verricht. Voor de Belastingdienst zijn deze verslagen nuttig. Aan de hand van deze verslagen kan hij beoordelen of de Belastingdienst is benadeeld. De openbare rapporten liggen ter inzage bij de griffie van de arrondissementsrechtbank. Bij een faillissement met een meer dan marginaal fiscaal belang, moet de ontvanger altijd de (slot)uitdelingslijst en de faillissementsverslagen raadplegen.

Gedurende het faillissement kan op veel punten contact tussen de Belastingdienst en de curator gewenst zijn. Als de curator met de ontvanger contact opneemt over onderwerpen met een heffingstechnisch karakter of met heffingstechnische gevolgen, zorgt de ontvanger ervoor dat de heffer wordt ingelicht en bespreekt deze met hem de implicaties voor invordering en heffingstechniek.

Als de faillissementsbehandeling naar het oordeel van de ontvanger niet bevredigend verloopt, deelt hij zijn klachten in eerste instantie aan de curator mee. Als dit geen resultaat heeft, legt de ontvanger zijn klachten voor aan de rechter-commissaris. Als daartoe aanleiding bestaat, woont de ontvanger de verificatievergadering bij.

De belastingschuld op de faillissementsdatum is bijna nooit gelijk aan de belastingschuld die tijdens de looptijd van het faillissement als 'redelijkerwijs juist te achten' vast komt te staan. Het is van belang dat de juiste belastingschuld zo snel mogelijk wordt vastgesteld. Daarnaast is het niet altijd mogelijk direct derden aansprakelijk te stellen na een faillissementsuitspraak.

Ook kan er een situatie ontstaan waarbij de ontvanger zaken van derden wil uitwinnen. De ontvanger ziet scherp toe dat de boedelschulden worden betaald.

Soms kan de ontvanger instemmen met een spaarfaillissement. Als de ontvanger aanslagen oninbaar lijdt, geldt een aantal bijzonderheden.

52.15.1. Belastingschuld en derden bij faillissement

Het is niet altijd mogelijk direct derden aansprakelijk te stellen na een faillissementsuitspraak. De ontvanger gaat alleen tot aansprakelijkstelling over als de Belastingdienst een meer dan geringe vordering op de failliet heeft. Als aansprakelijkstelling zonder een boekenonderzoek mogelijk is, of als de aansprakelijkstelling al plaats heeft gehad, is alleen van belang of de belastingschuld nog als meer dan marginaal omschreven kan worden.

Als de ontvanger voorziet dat de belastingschuldige niet zelf zal kunnen betalen en hij wil tot aansprakelijkstelling overgaan, dan vraagt hij de curator eerst wat de belastingschuldige uit de boedel tegemoet kan zien. Hij bespreekt met de curator wie, bij samenloop met de Wet bestuurdersaansprakelijkheid faillissement (WBF), de aansprakelijkstelling

van de bestuurders van een nv (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138) of bv (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:248) voor zijn rekening neemt.

52.15.2. Oninbaar lijden bij faillissement

Het oninbaar lijden in faillissementssituaties vindt in fasen plaats, waarbij de eerste fase ligt in de loop van het faillissement. De ontvanger informeert bij de curator of hij uit de boedel nog een uitkering verwacht en hoe groot die uitkering kan zijn. Het bedrag dat uit de boedel tegemoet kan worden gezien, plus het bedrag dat op aansprakelijk te stellen derden verhaald kan worden, moet in het systeem opgenomen blijven. Het overige wordt na vaststelling van die bedragen alvast oninbaar geleden.

Zes maanden na de faillissementsuitspraak kan uit informatie van de curator blijken dat hij nagenoeg geen geld verwacht. De ontvanger lijdt de schuld oninbaar, op één belastingaanslag na. Deze blijft openstaan totdat het faillissement volledig is afgewikkeld. De ontvanger mag alleen materieel juiste belastingaanslagen oninbaar lijden. Ambtshalve belastingaanslagen brengt de inspecteur terug tot wat in redelijkheid verschuldigd is.

Als de curator een uitkering verwacht, dan lijdt de ontvanger de aanslagen oninbaar. Dit geldt enkel tot het bedrag dat de curator niet uit het faillissement verwacht.

52.15.3. Zaken van derden bij faillissement

De ontvanger gaat pas over tot uitwinning van zaken van derden (waaronder bodemzaken) als hij verwacht dat de belastingschuld niet geheel uit het faillissement kan worden betaald. Vaak is dat direct duidelijk. Zodra er duidelijkheid ontstaat, stelt de ontvanger de curator van het voornemen tot executie op de hoogte.

Het uitwinnen van zekerheid voor belastingen bij invoer (Leidraad Invordering, artikel 73.4.13) vindt plaats zodra de schuldpositie duidelijk is. Hoewel het gaat om de uitwinning van een derde, wordt de curator hiervan wel op de hoogte gesteld, omdat hij een vordering ter verificatie van die derde tegemoet kan zien als de zekerheid niet is uitgewonnen. Deze derde treedt qua preferentie dan in de plaats van de Belastingdienst. Hierbij geldt hetzelfde voor de uitwinning van derden, al dan niet na voorafgaande aansprakelijkstelling.

52.15.4. Boedelschulden bij faillissement

Boedelschulden zijn (afgezien van oneigenlijke boedelschulden zoals doorlopende huurtermijnverplichtingen) schulden die zijn ontstaan door toedoen van de curator, of schulden waarbij de boedel per saldo is gebaat. Het belang van boedelschulden is dat deze als eerste (en eigenlijk per omgaande) moeten worden betaald uit de boedel. Dit betekent dat de belastingaanslag die betrekking heeft op de periode waarin het faillissement wordt uitgesproken, opgesplitst wordt. Voor het deel dat materieel is ontstaan vóór de faillietverklaring, wordt zij als vordering ingebracht bij de curator in het faillissement. Voor het deel dat na de faillietverklaring is ontstaan, wordt zij als boedelvordering ingediend.

De ontvanger zorgt ervoor dat de boedelschulden tijdig door de curator worden betaald. Eventuele geschilpunten met de curator moeten voor de

verificatievergadering opgelost worden. Als een onderneming met instemming van de curator wordt voortgezet, moet tijdig op aangifte afgedragen worden. Als dit niet gebeurt, kan de ontvanger beslag op de boedelactiva leggen.

52.15.5. Spaarfaillissement

Soms is de toestand van de boedel zodanig dat het faillissement moet worden opgeheven wegens gebrek aan baten (Faillissementswet, artikel 16). Het is mogelijk dat bij voortdurend van het faillissement in de toekomst baten worden verwacht. Deze baten zal de curator in de boedel bij elkaar sparen om zo alsnog een uitdeling aan de schuldeisers mogelijk te maken. Vaak wordt de ontvanger om zijn visie gevraagd, omdat getracht wordt geld bijeen te brengen om de schuld te kunnen saneren. Bij zo'n verzoek is de ontvanger vaak een belangrijke partij. De ontvanger gaat met een dergelijke werkwijze akkoord als hij daardoor een substantiële uitkering kan verwachten (en als uiteraard voldoening van de lopende verplichtingen is verzekerd). De ontvanger gaat niet akkoord als het meer dan 5 jaar zal gaan duren voor er een acceptabel bedrag bijeen is gebracht. Als de curator toch wil doorzetten, neemt de ontvanger contact op met de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 69).

52.16. Heffingstechnische onderwerpen bij faillissement

Veel voorkomende heffingstechnische onderwerpen ontstaan wellicht pas in de loop van een faillissement. Zodra deze onderwerpen zich voordoen, neemt de ontvanger contact op met de betreffende heffingsspecialist. Veelal leidt het faillissement tot beëindiging van de onderneming. De curator verkoopt de activa (voor zover separatisten dit al niet hebben gedaan) en probeert met de opbrengst daarvan de schuldeisers zoveel mogelijk te voldoen.

Voor de diverse heffingswetten heeft dit een aantal gevolgen. Zo kan er bij verkoop van activa een desinvesteringsbetaling of -bijtelling moeten plaatsvinden. Deze zal vaak wegvallen in het compensabele verlies.

Als een faillissement eindigt door homologatie van een akkoord kan sprake zijn van kwietscheldingswinst.

Bij vennootschapsbelasting kan een faillissement nog complicaties opleveren.

Als de failliet omzetbelasting over aankopen in vooraftrek heeft gebracht, maar deze niet heeft betaald aan zijn schuldeiser, is omzetbelasting verschuldigd conform artikel 29, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Bij verkoop van een onroerende zaak kan omzetbelasting aan de orde zijn.

Als een pandhouder een verpande zaak executeert, kunnen zich enkele situaties voordoen die aandacht vragen.

Bij een faillissement wordt een dienstbetrekking in principe opgezegd. Dit heeft gevolgen voor de loonheffing.

52.16.1. Desinvestering of bijtelling bij faillissement

Als in het verleden aftrek is genoten op grond van de Wet op de investeringsrekening (WIR tot 28 februari 1988) of investeringsaftrek (na 28 februari 1988), heeft dat gevolgen voor de verkoop van activa. In de betreffende regelgeving is bepaald dat bij verkoop van gesubsidieerde activa binnen een bepaalde tijd (de herzieningsperiode) desinvesteringsbetaling of -bijtelling is verschuldigd.

Desinvesteringaanslagen vormen in een faillissement een boedelschuld.

52.16.2. Verliescompensatie bij faillissement

Verliescompensatie is het recht van een belastingplichtige om het verlies van enig jaar te verrekenen met de winst van een ander jaar. Dit heeft tot gevolg dat per saldo geen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting hoeft te worden betaald, of dat betaalde belasting over de winst wordt terugbetaald door de Belastingdienst. Uitgezonderd aanloopverliezen en verliezen geleden na 1 januari 1995, is die compensatie aan een bepaalde termijn gebonden. Hierdoor kan van verliesverdamping sprake zijn. Verliesverdamping is het door tijdsverloop vervallen van het recht de huidige winst met eerdere verliezen te verrekenen.

Als direct na de faillissementsuitspraak een aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt overwogen, moet met bestaande verliezen rekening worden gehouden. Als tijdens het faillissement verzocht wordt om een sanering, moet beoordeeld worden wat de contante waarde is van de verliescompensatie. Bij het faillissement van lichamen is het lichaam van rechtswege ontbonden als er geen akkoord wordt gesloten. Dit heeft tot gevolg dat het verliesstuwmeer verdwijnt.

Bij ex-ondernemers die natuurlijke personen zijn, verdampen de verliezen door tijdsverloop (uitgezonderd aanloopverliezen en verliezen ontstaan na 1 januari 1995). Een gevolg daarvan is dat de ex-failliet opnieuw een bedrijf kan beginnen en daarna van de compensabele verliezen die dan nog resterend zijn kan profiteren. De ex-failliet kan ook in loondienst gaan en de als voorheffing ingehouden loonheffing terugkrijgen met een beroep op de onverrekenbare verliezen. Het is dan ook van belang dat de ontvanger behoedzaam omgaat met de vaststelling van de compensabele verliezen.

De hiervoor genoemde desinvesteringsbijtelling zal vaak wegvallen in het compensabele verlies. Per saldo is de verdamping minder groot en het kantoor kan een belastingaanslag minder invorderen. Bij desinvesteringsbetaling ligt de zaak gecompliceerder voor de belastingsschuldige. De hieruit voortvloeiende belastingaanslag kan niet gecompenseerd worden met de verrekenbare verliezen. Gevolg daarvan kan zijn dat in een faillissement deze belastingaanslag geheel betaald wordt en de te verrekenen verliezen onveranderd blijven en vervolgens verdampen. Een uitzondering hierop zijn de aanloopverliezen en de verliezen ontstaan na 1 januari 1995.

52.16.3. Kwijtscheldingswinst bij faillissement

Kwijtscheldingswinst (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 3.13, lid 1, letter a) kan ontstaan bij of door de homologatie van een akkoord, maar leidt niet tot het opleggen van een belastingaanslag. Bij de homologatie schelden schuldeisers de failliet delen van hun vordering kwijt. Dit is

winstneming bij de failliet en leidt dus, na saldering met negatieve inkomenscomponenten, in principe tot een belastingaanslag over de winst. De fiscale wetgeving kent hiervoor de kwijtscheldingswinst. Als er nog een restant kwijtscheldingswinst is, na compensatie binnen het jaar en na compensatie met de tot dit jaar te verrekenen verliezen, is deze onbelast. Na het verbindend worden van de slotuitdelingslijst kan een inmiddels ex-failliet opnieuw met zijn schuldeisers geconfronteerd worden. In die situatie is geen partiële kwijtschelding door de schuldeisers verleend. Omdat in de toekomst geen verhaal voor schuldeisers mogelijk zal zijn, moet er bij de ex-failliet wel winst worden genomen. Hier worden dan eerst de compensabele verliezen in aftrek gebracht. De winst die dan nog resteert, is wel aan belastingheffing onderworpen.

52.16.4. Vennootschapsbelasting bij faillissement

Voor de vennootschapsbelasting kan bij het faillissement een aantal complicaties ontstaan, zoals:

- verbreking van de fiscale eenheid in het zicht van of na de intreding van een faillissement (bijvoorbeeld om de gevolgen van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 te ontgaan)
- de verliesverrekening van artikel 20, lid 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 e.v. van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

52.16.5. Aanslag artikel 29 lid 2 Wet OB bij faillissement

De belastingaanslag ingevolge artikel 29, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 is vaak in faillissementssituaties aan de orde. Voor zover de belastingaanslag niet al was opgelegd, zal deze opgelegd worden over de omzetbelasting die de failliet over aankopen in vooraf trek bracht, maar die hij niet heeft betaald aan zijn schuldeisers.

Deze belastingaanslag is een belastingschuld die betrekking heeft op de periode voor de faillietverklaring en is dus geen boedelschuld. Iemand kan pas failliet worden verklaard als hij is opgehouden met betalen (Faillissementswet, artikel 1). Dit brengt met zich mee dat de betreffende belastingschuld voor de faillietverklaring is ontstaan.

52.16.6. Verkoop onroerende zaak bij faillissement

Bij een faillissement kan omzetbelasting over de verkoop van een onroerende zaak aan de orde zijn. Als koper en verkoper opteren (keuze bepalen) voor een belaste levering (Wet omzetbelasting 1968, artikel 11, lid 1, sub b, punt 5) wordt de afdrachtplicht van de verschuldigde omzetbelasting verlegd naar de koper (Wet omzetbelasting 1968, artikel 12, lid 4 jo. Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, artikel 24ba, lid 1; Wet omzetbelasting 1968, artikel 11, lid 1a en 2e). Het gevolg is dat de omzetbelasting geen deel uitmaakt van de verkoopopbrengst voor de hypotheekhouder. Bij verkoop zonder deze optie zal, binnen de herzieningsperiode, mogelijk nog omzetbelasting verschuldigd zijn. De curator zal deze moeten aangeven en afdragen als een boedelschuld.

Bij de overdracht van (een zelfstandig deel van) de onderneming wordt geen omzetbelasting geheven. Dit zal zich vooral voordoen als de curator de onderneming in zijn geheel, zonder uitzondering van onderdelen, going-concern verkoopt (Wet omzetbelasting 1968, artikel 31 jo. Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, artikel 8).

52.16.7. Omzetbelasting verpande zaak bij faillissement

Zoals blijkt uit het artikel 3:248, 3:250 en 3:251 van het Burgerlijk Wetboek, kunnen zich bij executie van een verpande roerende zaak door de pandhouder vier situaties voordoen.

Situatie	Beschrijving
De pandhouder verkoopt zelf.	In principe zal het goed door de schuldenaar of zijn curator moeten worden afgegeven, waarna de pandhouder het openbaar moet verkopen. De omzetbelasting die bij het verkoopbedrag is inbegrepen, wordt als boedelvordering bij de curator aangebracht.
De pandhouder verkoopt onderhands.	Als de pandhouder het goed op grond van een overeenkomst met de curator of met toestemming van de president van de rechtbank onderhands verkoopt, geldt per saldo hetzelfde als bij de situatie hiervoor.
De pandhouder wordt eigenaar.	De president van de rechtbank kan bepalen, dat het goed aan de pandhouder zal verblijven. Er is dan sprake van een levering door de schuldenaar aan de pandhouder, in de zin van artikel 3, lid 1, sub a van de Wet op de omzetbelasting 1968. Ook hier ontstaat een boedelvordering.
De curator verkoopt voor de pandhouder.	De pandhouder en curator kunnen overeenkomen, dat de curator het goed onderhands zal verkopen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:251). In dat geval is sprake van een levering in de zin van artikel 3, lid 1, sub a van de Wet op de omzetbelasting 1968 door de schuldenaar aan de koper. Ook hier ontstaat een boedelvordering.

Bij de eerste 3 beschreven gevallen zal de curator in faillissement de verschuldigde omzetbelasting moeten afdragen over de verkoopopbrengst op aangifte. De afdracht op aangifte zal aanleiding kunnen geven tot problemen. De verkoopopbrengst bevindt zich immers onder de separatist. Deze mag zich op de bruto-opbrengst (dus ook op de omzetbelasting) verhalen. Of de curator in staat is aan zijn plicht tot afdracht te voldoen, is afhankelijk van het vermogen dat nog in de boedel aanwezig is.

Ook in het vierde geval moet de curator de verschuldigde omzetbelasting afdragen. Bij die overdrachtsmogelijkheid is er niet het risico van verhaal door de separatist, omdat het geld via de boedel loopt. Op grond van artikel 551 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is de curator verplicht het aan te geven bedrag op aangifte te betalen.

52.16.8. Loonheffing bij faillissement

Voor de loonheffing is het van belang dat door faillissement de dienstbetrekking wordt opgezegd (Faillissementswet, artikel 40). De gezagsverhouding gaat teniet.

Voor een antwoord op de vraag tot welk moment aangifte moet worden gedaan, of tot welk moment belastingaanslagen moeten worden opgelegd,

zal de ontvanger de curator moeten raadplegen. Hierbij is van belang te weten dat het UWV (voor tijdvakken voor 1 januari 2006) veelal loonverplichtingen overneemt.

Complicaties kunnen zich voordoen in een samenloop van de volgende twee situaties:

- een ondernemer neemt (delen van) de failliete onderneming over
- deze ondernemer verplicht zich tegenover (een deel van) het personeel contractueel om uit de boedel achterstallig loon of vakantiegeld te voldoen

De inhoud van het contract is dan bepalend voor de vraag op wiens naam de belastingaanslag moet worden gesteld en wie dus moet betalen.

52.17. Wijzigen openstaand bedrag bij faillissement

Er kunnen zich in faillissement een aantal gevallen voordoen waarbij wijzigingen in openstaande bedragen ontstaan. Bijvoorbeeld bij uitwinning, verrekening, vermindering of afboeking.

De uitwinning van bodembeslag, aansprakelijkgestelden of van derden (bijvoorbeeld een borg) die zich tegenover de Belastingdienst hebben verbonden, leidt tot betaling. In dat geval komen voor afboeking in aanmerking:

- de aanslagen waarvoor bodembeslag was gelegd
- de belastingaanslagen waarvoor derden aansprakelijk waren gesteld
- de belastingaanslagen waarvoor derden zich hadden verbonden

Voor verrekening in faillissementsituaties geldt niet de bijzondere bepaling, beschreven in artikel 24 van de Invorderingswet 1990, maar de verrekeningsmethodiek van de Faillissementswet (Faillissementswet, artikel 53-56). Er moet sprake zijn van debiteur- en crediteurschap over en weer. Ook moeten zowel de belastingschulden als de vorderingen materieel in dezelfde tijdvakken liggen. Dat wil zeggen: ofwel beide voordat, ofwel beide nadat de faillissementsuitspraak is gedaan. Een vordering loonheffing van voor het faillissement kan dus niet worden verrekend met een omzetbelastingteruggaaf uit het faillissement.

Vermindering van (veelal ambtshalve) belastingaanslagen leidt tot schuldvermindering. Hoewel de verminderingsbeschikking aan de curator wordt gestuurd, moet de ontvanger ook schriftelijk van de schuldvermindering kennis geven.

Afboeking vindt plaats als de definitieve aanslag een terug te geven bedrag aangeeft en de daaraan voorafgaande voorlopige aanslag niet geheel is voldaan.

52.18. Proceskostengarantie bij faillissement

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een bate in de faillissementsboedel te krijgen, worden daarmee kosten gemaakt (bijvoorbeeld het salaris van de curator). Als er in de boedel onvoldoende actief zit om dergelijke kosten te dekken, kan de curator niet procederen. Om toch te kunnen procederen, kan de curator aan de Belastingdienst een verzoek om garantstelling doen. De Belastingdienst staat dan garant voor een bedrag dat niet uit de boedel zal kunnen worden voldaan als de procedure onverhoopt wordt verloren.

De curator moet het verzoek gemotiveerd indienen bij het kantoor dat daarop zelfstandig kan beslissen. Bij de beoordeling van het verzoek geldt het volgende uitgangspunt. De boedel moet bij de actie van de curator zodanig zijn gebaat, dat de Belastingdienst ten minste een deel van de ingediende vorderingen in het faillissement kan innen. De vraag of een garantie kan worden verleend, benadert de ontvanger vanuit zijn positie als bevoorrechte schuldeiser in het faillissement.

De ontvanger beoordeelt het verzoek aan de hand van een aantal criteria. Op grond van deze criteria beslist de ontvanger over het verzoek en verleent al dan niet de garantie. Op verzoek van de curator betaalt de ontvanger de garantie zo nodig uit.

52.18.1. Criteria aanvraag verzoek garantstelling

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een bate in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief om een dergelijke procedure te starten, kan hij de Belastingdienst om garantstelling verzoeken. Het verzoek van de curator, waarbij hij zo mogelijk de relevante stukken voegt, dient inzicht te geven in:

- de gedragingen van de failliet en in de ontwikkelingen die zich in het faillissement hebben voorgedaan
- de procedure die de curator wenst te starten en waarop hij zijn eis(en) baseert
- of de gedaagde na veroordeling voldoende verhaal biedt
- wat de meeropbrengst voor de Belastingdienst is als de procedure wordt gewonnen
- een specificatie van de samenstelling van het garantiebedrag
- de visie van de rechter-commissaris die ermee belast is
- of er ook andere partijen zijn die baat hebben bij de procedure en of ook zij bijdragen in de garantstelling
- of er sprake is van een situatie op grond van de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF) (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138, lid 10 of Burgerlijk Wetboek, artikel 2:248, lid 10) en of in dat geval een voorschotverzoek bij Justitie is ingediend

52.18.2. Beslissing verzoek garantstelling bij faillissement

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een bate in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief om een dergelijke procedure te starten, kan hij de Belastingdienst om garantstelling verzoeken. Aan de hand van de gegevens die hij heeft ontvangen van de curator, beoordeelt de ontvanger het verzoek. Hierbij is een aantal zaken van belang:

- De winstkans van de procedure moet behoorlijk zijn.
- De gegoedheid van de tegenpartij van de curator moet in redelijkheid vaststaan.
- Het risico van uitbetaling van de garantie moet in redelijke verhouding staan tot de baat die de verstrekker ervan heeft bij winst.
- De garantie mag alleen betrekking hebben op de kosten die rechtstreeks verband houden met de procedure (zoals het salaris van de curator bij de procedure). Dit geldt ook voor de daarmee verband houdende griffie- en kantoorkosten en de proceskostenveroordeling bij verlies.
- Iedereen die baat heeft bij de procedure, moet in de garantie deelnemen (heel kleine partijen uitgezonderd). Als aan deze eis niet wordt voldaan, doet de Belastingdienst alleen mee als zij die niet participeren schriftelijk afstand doen van hun recht op het aandeel dat zij door de procedure zouden kunnen opeisen.
- Als er sprake is van een Wet bestuurdersaansprakelijkheid (WBF) bij een faillissements situatie, dan moet de ontvanger de garantie weigeren en de curator doorverwijzen naar het Ministerie van Justitie.

52.18.3. Verlenen garantie bij faillissement

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een bate in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief om een dergelijke procedure te starten, kan hij de Belastingdienst om garantstelling verzoeken. Een garantie verleent de ontvanger schriftelijk. De ontvanger verleent de garantie als bij een normale verdeling van het boedelactief de proceskosten vermoedelijk onbetaald zullen blijven. De garantie mag niet hoger zijn dan het vermoedelijke tekort. Voor de verdeling merkt de ontvanger de proceskosten aan als kosten van executie en vereffening.

52.18.4. Uitbetaling garantie bij faillissement

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een bate in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief om een dergelijke procedure te starten, kan hij de Belastingdienst om garantstelling verzoeken. Uitbetaling van de garantie vindt pas plaats nadat de curator daarom heeft verzocht en als vaststaat dat dit niet (geheel) uit de boedel (als kosten van executie en vereffening) betaald kan worden.

In uitzonderingsgevallen kan voor het eind van het faillissement worden uitbetaald. De curator zal dan echter een verklaring moeten overleggen

waaruit blijkt dat hij tot restitutie overgaat als blijkt dat de boedel voldoende gegoed is.

52.19. Einde faillissement/surseance

Er zijn verschillende manieren waarop een faillissement kan eindigen. Hierbij onderzoekt de ontvanger hoe de verdeling van de baten tussen de schuldeisers is en hoe hij moet omgaan met de resterende belastingschuld.

Allereerst beoordeelt de ontvanger de noodzaak van bijwoning van een verificatievergadering. Soms eindigt een faillissement door homologatie van een akkoord of door opheffing. Als er geen akkoord tot stand komt, zal de curator de baten die aanwezig zijn omzetten in geld. Hiervoor maakt de curator een (slot)uitdelingslijst op.

Een faillissement kan ook eindigen in een vernietiging. Hierna bepaalt de curator welk bedrag de ontvanger uit de boedel ontvangt.

Wanneer een faillissement wordt vernietigd of opgeheven, herleeft een beslag dat voor de faillietverklaring was gelegd.

Als een faillissement anders dan door een akkoord is geëindigd, heeft de schuldeiser het recht voor de restantschuld opnieuw tot invordering over te gaan. De mogelijkheid bestaat dat de ontvanger een verzoek om kwijtschelding ontvangt of dat hij belastingaanslagen oninbaar lijdt. Na afloop van het faillissement kan de competentie wijzigen.

52.19.1. Verificatievergadering bij faillissement

De curator in faillissement plaatst de bij hem ingediende vorderingen ofwel op de lijst van voorlopig erkende, ofwel op de lijst van voorlopig betwiste vorderingen (Faillissementswet, artikel 112). Fiscale vorderingen worden geplaatst op de lijst van voorlopig erkende vorderingen. Plaatsing op de lijst van voorlopig betwiste vorderingen kan niet. De rechtbank zou zich dan over de juistheid van de vordering moeten uitspreken, maar is daartoe niet competent. De enige mogelijkheid is een bezwaarschrift tegen de belastingaanslagen indienen bij de inspecteur en in beroep gaan bij de fiscale rechter.

In de verificatievergadering worden de vorderingen erkend, waarvan na een onderzoek (verificatie) de juistheid is vastgesteld. Een verificatievergadering wordt in praktijk alleen gehouden als deelbetalingen aan concurrente schuldeisers mogelijk lijken.

De ontvanger verneemt dat er een verificatievergadering is door de publicatie in een dagblad, of doordat de ontvanger daarvan (als bekende schuldeiser) door de curator per brief op de hoogte is gebracht. Op basis van de gegevens die de ontvanger heeft, besluit hij of hij bij de vergadering aanwezig zal zijn.

De ontvanger besluit een verificatie bij te wonen:

- als bij kennisneming van de ter griffie neergelegde lijst van voorlopig erkende schuldvorderingen, blijkt dat de aangemelde belastingaanslagen door de curator niet of niet volledig zijn opgenomen

- als voorafgaand overleg met de curator niet tot een bevredigende oplossing heeft geleid
- als de ontvanger verwacht dat een aangemelde belastingaanslag of de daaraan verbonden voorrang tijdens de verificatievergadering zal worden betwist
- als er voldoende belang is om door het bijwonen van de vergadering nadere inlichtingen over de stand van de boedel te verkrijgen
- als de ontvanger de gepretendeerde rechten van andere schuldeisers betwist

De rechter-commissaris leidt de verificatievergadering, waarna 3 soorten vorderingen ontstaan, zoals:

- erkende vorderingen (Faillissementswet, art 121, lid 2): de vordering staat vast. De houder ervan kan meestemmen over een eventueel akkoord.
- voorwaardelijk toegelaten vorderingen (Faillissementswet, artikel 121, lid 2): de vordering wordt weliswaar door de curator of één of meer schuldeisers betwist, maar de rechter-commissaris is in afwachting van de eed door de schuldeiser of het gaat om vorderingen op grond van artikel 128-136 van de Faillissementswet. De houder ervan kan meestemmen over een eventueel akkoord.
- betwiste vorderingen (Faillissementswet, artikel 112 en Faillissementswet, artikel 122, lid 1): de rechter-commissaris wenst een uitspraak van de rechter over de vordering. Dit loopt via een renvooiprocedure (Faillissementswet, artikel 122, lid 2). Een renvooiprocedure houdt in dat een geding, ontstaan tijdens een verificatie in een faillissement, door de rechter-commissaris naar de rechtbank wordt verwezen.

52.19.2. Homologatie akkoord bij faillissement

In een aantal gevallen komt er zoveel geld in de faillissementsboedel dat de curator een akkoord met alle schuldeisers verwacht. Om tot homologatie te komen zijn enkele stappen van de curator noodzakelijk. Er zal een verificatievergadering gehouden moeten worden. Het akkoord dat wordt bereikt na stemming door een gekwalificeerde meerderheid van de schuldeisers, wordt vervolgens door de rechter gehomologeerd. Tijdens de verificatievergadering komt een door de failliet ingebracht conceptakkoord aan de orde. Dit homologatieakkoord is niet hetzelfde als het al dan niet buitengerechtelijk aangeboden akkoord in geval dat het faillissement is omgezet in een Wet schuldsanering natuurlijke personen (WSNP) (Faillissementswet, artikel 284 e.v.). Na deze omzetting is het faillissement geëindigd en verkeert belastingschuldige in een wettelijke schuldsaneringsregeling. Als omzetting van een faillissement in een wettelijke schuldsaneringsregeling plaatsvindt, toetst de ontvanger een door de schuldenaar aangeboden akkoord aan het hiervoor geldende beleid ingevolge artikel 19a en 22a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en ingevolge artikel 73.6 van de Leidraad Invordering 2008.

Een tijdig, ten minste 8 dagen voor de verificatievergadering, ingediend akkoord wordt op de verificatiedatum in stemming gebracht. Een niet-tijdig ingediend akkoord kan later in stemming (Faillissementswet, artikel 141) worden gebracht.

Stemrecht komt alleen toe aan de houders van erkende concurrente vorderingen of voorwaardelijk toegelaten vorderingen. Uitgangspunt bij een akkoord is immers dat preferente schuldeisers geheel betaald worden. De ontvanger stemt daarom nooit mee als het gaat om een belastingschuld. Als de ontvanger zou meestemmen, doet hij daarmee definitief afstand van de preferentie (Faillissementswet, artikel 143).

Er bestaat één uitzondering op het uitgangspunt dat de belastingschuld bij een akkoord geheel moet worden betaald. Als het faillissement omgezet zou kunnen worden in een wettelijke schuldsaneringsregeling (WSNP) en belastingschuldige verzoekt hier nadrukkelijk om, dan geldt het volgende. De ontvanger moet het aangeboden akkoord toetsen aan het beleid dat geldt voor akkoorden in een wettelijke schuldsaneringsregeling. Onder bepaalde omstandigheden is de ontvanger bereid een deel van de vordering kwijt te schelden bij een sanering. In dat geval is sprake van een 'homologatieachtige' situatie waarbij het verschil is, dat ook preferente schuldeisers een deel van hun vordering laten vallen. Ook dan stemt de ontvanger niet mee op de verificatievergadering.

De ontvanger gaat akkoord als ten minste tweederde van de houders van de erkende en voorwaardelijk toegelaten concurrente vorderingen hun goedkeuring geven en deze vorderingen minimaal driekwart van het concurrente bedrag vertegenwoordigen.

Om het akkoord bindend te laten zijn, moet het door de rechter worden gehomologeerd. In de Faillissementswet wordt een aantal gronden gegeven waarop de rechter de homologatie moet weigeren (Faillissementswet, artikel 153).

De rechtsgevolgen van homologatie (Faillissementswet, artikel 157 e.v.) zijn:

- Alle concurrente schuldeisers zijn gebonden. Als niet alle concurrente schuldeisers voor het akkoord hebben gestemd, spreekt men wel van een dwangakkoord.
- Het faillissement eindigt na 'in kracht van gewijsde gaan' van de uitspraak tot homologatie. Dat betekent dat hoger beroep niet meer mogelijk is.
- De schuldenaar moet aan de curator een bedrag afgeven dat de schulden aan preferente schuldeisers en de faillissementskosten dekt.
- De schuldenaar moet conform het akkoord daarna zijn concurrente schuldeisers betalen.

De in het faillissement aangemelde schulden die niet worden voldaan, gaan teniet. Zij kunnen in elk geval na het faillissement niet meer worden ingevorderd.

Aan de homologatie gaat een verificatievergadering vooraf. De ontvanger beperkt zich dan ook tot de beoordeling van de vraag of zijn vorderingen volledig als 'voorlopig erkend' in de op de griffie ter inzage liggende lijst zijn opgenomen. Als het niet aannemelijk is dat die vorderingen in de vergadering betwist gaan worden, neemt de ontvanger niet aan die vergadering deel.

52.19.3. (Slot)uitdelingslijst bij faillissement

Als er in faillissement gedurende of na de verificatievergadering geen akkoord tot stand is gekomen, raakt de boedel in staat van insolventie (Faillissementswet, artikel 173). De curator zal de baten die in de boedel aanwezig zijn omzetten in geld. In theorie is het mogelijk dat er meerdere uitdelingslijsten (Faillissementswet, artikel 180 e.v.) worden opgemaakt. Dit gebeurt iedere keer nadat een deel van de activa te gelde is gemaakt. In de praktijk maakt de curator echter slechts eenmaal een uitdelingslijst op, die dan ook als slotuitdelingslijst geldt.

De slotuitdelingslijst geldt als cijfermatige rekening en verantwoording van de curator. De schuldeisers kunnen eruit aflezen hoeveel zij op hun vordering zullen ontvangen. De curator moet aan de geverifieerde schuldeisers melden dat hij de (slot)uitdelingslijst heeft opgemaakt en dat deze ter inzage ligt bij de griffie. Verzet (Faillissementswet, artikel 184) tegen deze lijst moet plaatsvinden binnen 10 dagen na het neerleggen van een afschrift van die lijst bij de griffie door de rechter-commissaris. De lijst wordt verbindend nadat de verzetstermijn onbenut is verstreken of nadat de beschikking op een verzet in kracht van gewijsde (Faillissementswet, artikel 187, lid 4) is gegaan.

De ontvanger let erop dat het bedrag waarvoor men geverifieerd is, reëel is. Dit geldt ook voor de omslag van algemene en bijzondere faillissementskosten (zie paragraaf Faillissement en bedrag voor ontvanger en UWV). Als de ontvanger hieraan twijfelt is het zinvol om, eventueel na overleg, de zaak met spoed aan de Rijksadvocaat voor te leggen, zodat deze nog tijdig verzet kan aantekenen.

52.19.4. Opheffing bij faillissement

Als er in een faillissementsboedel onvoldoende activa zijn om de kosten van een normale afwikkeling te betalen, vindt opheffing plaats wegens gebrek aan baten. Als het faillissement wordt opgeheven wegens gebrek aan baten, kunnen de schuldeisers weer zelfstandig proberen hun niet betaalde vorderingen te innen.

Een rechtspersoon wordt na faillietverklaring ontbonden door opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel of door insolventie (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:19, lid 1, letter d). Een faillissement van een onderneming drijvende rechtspersoon moet worden ingeschreven in het Handelsregister. Dit doet de curator (Handelsregisterwet, artikel 13). Ook de opheffing van het faillissement moet worden vermeld in het Handelsregister (Handelsregisterwet, artikel 18). Dit geldt ook bij insolventie (Faillissementswet, artikel 193).

Bij het onderzoek naar de handelingen van de ex-failliet moet, zeker bij rechtspersonen, de curator het Handelsregister raadplegen.

Na ontbinding van een rechtspersoon blijft deze nog bestaan voor zover dit voor vereffening nodig is. De rechtspersoon houdt pas op te bestaan als er geen baten meer aanwezig zijn. Bij elke nagekomen bate herleeft de rechtspersoon weer even. Alleen bij ontbinding na faillietverklaring door insolventie, is die bate voor verdeling vatbaar (Faillissementswet, artikel 194), en niet na opheffing wegens de toestand van de boedel (het 'bij gebrek aan baten').

52.19.5. Vereffening bij faillissement

Als de curator in faillissement de baten van de boedel te gelde maakt, zal hij uit de opbrengst eerst de boedelschulden (faillissementskosten) voldoen. Als er na aftrek van de boedelschulden nog een positief saldo overblijft, zal de curator dit overeenkomstig de slotuitdelingslijst onder de schuldeisers verdelen, met inachtneming van hun voorrechten.

De ontvanger boekt de uitkering die hij ontvangt af op de aanslagen die in het faillissement zijn aangemeld en ook in de slotuitdelingslijst zijn opgenomen. Omdat in het faillissement alleen de rente wordt geverifieerd die op de aanslagen is ontstaan tot aan de faillietverklaring, zal de ontvanger het bedrag in afwijking van artikel 7 jo. artikel 28 van de Invorderingswet 1990 moeten afboeken. Belastingenschulden die niet uit de uitkering kunnen worden voldaan, kunnen na het faillissement eventueel weer worden ingevorderd.

52.19.6. Vernietiging bij faillissement

Een faillissement kan onder andere eindigen door het in kracht van gewijsde gaan van een uitspraak tot vernietiging van een faillissement (Faillissementswet, artikel 15). De door het faillissement vervallen beslagen herleven als het faillissement wordt vernietigd.

Als het faillissement wordt opgeheven of vernietigd kunnen de schuldeisers weer zelfstandig proberen hun niet betaalde vorderingen te innen. De ontvanger beoordeelt of hij opnieuw tot invordering overgaat.

52.19.7. Bedrag voor ontvanger bij faillissement

Op grond van artikel 21 van de Invorderingswet 1990, artikel 152 van het Communautair douanewetboek en artikel 182 van de Faillissementswet is de Belastingdienst bij de verdeling van de opbrengst van ex-bodemzaken direct aan de beurt. Over de opbrengstcomponent vindt eerst de omslag van de algemene faillissementskosten plaats.

Alle faillissementskosten zijn boedelschulden. De bijzondere faillissementskosten, die gemaakt zijn om de opbrengst te behalen, worden eerst van de opbrengst afgetrokken. Als deze bijzondere faillissementskostenpost dan niet is gedekt (de kosten waren hoger dan de opbrengst), wordt het restant als algemene faillissementskosten gezien. Het totaal van de algemene faillissementskosten wordt als percentage omgeslagen over de resterende baten in het faillissement. Wat na die omslag resteert, is uitkeerbaar aan de schuldeisers naar hun preferentie.

Soms is de ontvanger ook boedelschuldeiser. De onderlinge verhouding met mogelijke andere boedelschuldeisers is van belang voor zover de opbrengst van de boedel onvoldoende is om daaruit alle boedelschuldeisers te voldoen. Boedelschulden moeten in principe naar evenredigheid worden voldaan. Hierbij geldt de voorwaarde dat de wettelijke redenen van voorrang blijven gelden.

Voorbeeld

X faillieert met een schuld van € 100.000. In de boedel treft de curator een inventaris aan die aan de bank is verpand. De schuld van X aan de bank bedraagt € 50.000. De belastingschuld aan de Belastingdienst is even hoog. De bank separeert de auto en verkoopt die voor € 25.000. De curator laat door een veilingbureau de inventaris voor € 10.000 verkopen, waarbij de veilingkosten € 3.000 en het salaris van de curator € 7.000 bedragen. De opbrengst van de inventaris vormt het enige actief in de boedel. Als bijzondere kosten worden daarop € 3.000 als veilingkosten en € 7.000 als algemene kosten in mindering gebracht. Het omslagpercentage is 100% van de netto-opbrengst. Als het salaris van de curator € 6.000 zou zijn, zou er € 1.000 overblijven voor de ontvanger (Invorderingswet 1990, artikel 21).

Het kan voorkomen dat de ontvanger een som geld krijgt van de curator met het verzoek die te delen met het UWV. Voor het UWV geldt dit alleen voor vorderingen verschuldigd over tijdvakken gelegen voor 1 januari 2006. Voordat de ontvanger verdeelt, bepaalt hij aan welk deel van de vordering welke rang is toe te kennen.

52.19.8. Einde faillissement en herleving beslag

Wanneer een faillissement wordt vernietigd of opgeheven herleven de beslagen die voor de faillietverklaring zijn gelegd. Voorwaarde is hierbij dat de beslagen zaken zich nog in de boedel bevinden.

Als het beslag was gelegd op een registergoed (bijvoorbeeld een onroerende zaak) en het beslag is in de registers doorgehaald, herleeft het beslag slechts voor 14 dagen. Daarna vervalt het beslag, tenzij binnen 14 dagen de herleving van het beslag aan de belastingschuldige is meegedeeld bij deurwaardersexploot en dit exploot ook in de registers is ingeschreven. Als het beslag op het registergoed niet was doorgehaald, geldt de beperking van de veertiendagentermijn niet en is ook geen exploot nodig.

Als het faillissement eindigt op andere wijze dan door vernietiging of opheffing, dus door vereffening of een akkoord, dan herleven de beslagen niet.

52.19.9. Voortzetten invordering na faillissement

Als de ontvanger uit een faillissement een uitkering ontvangt, verantwoordt hij deze op de belastingaanslagen. Voor de invorderingsrente geldt een bijzondere regel. Uit de Faillissementswet blijkt dat alle schuldeisers (behalve pand- en hypotheekhouders), geen rente in rekening (Faillissementswet, artikel 128) mogen brengen na de faillissementsdatum, voor zover de rente ter verificatie wordt ingebracht. Bij verrekening kan dan ook nog wel rente worden gerekend. Ook kan na afloop van het faillissement de vordering inclusief rente ingevorderd worden. Iedere schuldeiser heeft namelijk het recht om de schuld die niet uit het faillissement is voldaan, opnieuw in te vorderen, als het faillissement anders dan door een akkoord is geëindigd.

De ontvanger zal van dit recht echter geen gebruik maken als de belastingschuldige na het faillissement geen noemenswaardige bezittingen (meer) heeft of krijgt. Ook op een relatief gering looninkomen wordt slechts in bijzondere gevallen verhaal uitgeoefend. Dit doet zich bijvoorbeeld voor

als met gelden van buiten de boedel een akkoord is getroffen met de concurrente schuldeisers en de fiscus wordt geconfronteerd met een boedel die geen of nagenoeg geen uitkering biedt.

52.19.10. Kwijtschelding en oninbaar lijden bij faillissement

Als de ontvanger na een faillissement de invordering voortzet, kan de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding (Invorderingswet 1990, artikel 26) indienen. Het gevolg kan zijn dat de belastingschuld vervalt. Als de belastingschuldige een dergelijk verzoek niet indient of het wordt afgewezen, is er sprake van een opeisbare (eventueel voor een deel oninbaar geleden) (rest)schuld.

Voordat de ontvanger alles oninbaar lijdt, beoordeelt hij of een onderzoek moet worden ingesteld. Hieruit kan blijken of de ex-failliet weer gegoed is geworden, maar ook om vast te stellen of deze (nog of opnieuw) als ondernemer actief is. Het is wenselijk dat het onderzoek binnen 6 maanden na afloop van het faillissement is afgerond. Nadat de onderzoeksresultaten bekend zijn, beoordeelt de ontvanger of hij overgaat tot oninbaar lijden.

52.19.11. Competentie bij faillissement

Vaak volgt na uitspraak van een faillissement het einde van de onderneming. De onderneming staakt pas bij beëindiging van het faillissement. Dan kan het laatste ondernemingsjaar heffingstechnisch geregeld worden, waarna de competentie zo nodig door de heffer wordt gewijzigd.

Na beëindiging van het faillissement kan een restschuld overblijven die de ontvanger niet oninbaar lijdt. De ontvanger zet dan de invordering voort. Zo nodig draagt de ontvanger de invordering en het invorderingsdossier over aan de ontvanger die na beëindiging van het faillissement competent is.

52.20. Afkoelingsperiode surseance

Een surseance die aan een rechtspersoon is verleend, geldt niet voor schuldeisers die een vordering met voorrang hebben (Faillissementswet, artikel 232). Zij zullen trachten de activa van de sursiet om te zetten in geld. Schuldeisers met voorrang zijn onder meer de pand- en hypotheekhouders, de Belastingdienst en het UWV. Voor het UWV geldt de voorrang alleen voor vorderingen over tijdvakken voor 1 januari 2006. Zij zullen er dan ook op staan dat hun vorderingen geheel en tijdig worden voldaan.

De enige kortlopende belemmering die er dan aan de schuldeisen is, is de afkoelingsperiode (Faillissementswet, artikel 241a) van maximaal 2 maanden. In deze periode kan geen enkele schuldeiser verhaal zoeken op de boedel, noch zijn zaken uit de boedel terugnemen. De rechtbank bepaalt de afkoelingsperiode (eventueel op verzoek van de bewindvoerder). Deze periode kan op verzoek eenmalig worden verlengd met 2 maanden. Tijdens de afkoelingsperiode kan wel beslag worden gelegd op bodemzaken.

Het kan derden, onder wie bijvoorbeeld de bezitloos-pandhouder, niet worden tegengeworpen als zij vóór het beslag bij deurwaardersexploot de zaken bij de bewindvoerder hebben opgeëist. Na afloop van de afkoelingsperiode zullen de schuldeisers voor wie surseance niet geldt, dan

ook hun rechten willen effectueren. De bewindvoerder zal niet anders kunnen doen dan over te gaan tot het uitspreken van het faillissement.

52.21. Meldingsplicht surseance

Als aan een rechtspersoon surseance is verleend, is deze verplicht de betalingsonmacht te melden (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.6) bij de ontvanger. Naast de rechtspersoon is iedere bestuurder bevoegd om namens hem de betalingsonmacht te melden. Dit geldt ook voor de bestuurders die niet, of niet afzonderlijk bevoegd zijn om de rechtspersoon te vertegenwoordigen.

Als één van de bestuurders de betalingsonmacht van de rechtspersoon meldt, geldt deze melding voor alle andere bestuurders. Als de bewindvoerder de betalingsonmacht meldt, is die melding rechtsgeldig. Maar als duidelijk blijkt dat de bestuurders hun medewerking aan die melding hebben geweigerd, dan heeft de melding door de bewindvoerder geen betekenis.

52.22. Verschil surseance faillissement

Faillissement en surseance verschillen nogal in doelstelling. Faillissement is gericht op uitwinning van het vermogen van de schuldenaar. Surseance is bedoeld om de schuldenaar enige tijd te geven orde op zaken te stellen en eventueel tot sanering van zijn bedrijf over te gaan. Surseance kan alleen worden aangevraagd door de schuldenaar (Faillissementswet, artikel 214). Als de schuldenaar een natuurlijke persoon is, kan hij alleen surseance aanvragen als hij ondernemer is. Als de natuurlijke persoon geen ondernemer is, is hij aangewezen op het faillissement of de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP).

Met een surseance probeert men een faillissement te voorkomen, maar in veel gevallen lukt dit niet. De Faillissementswet bepaalt dat als er gelijktijdig verzoeken aanhangig zijn tot faillietverklaring en tot surseanceverlening (Faillissementswet, artikel 218, lid 6), het surseanceverzoek als eerste in behandeling wordt genomen.

Surseance gaat minder ver dan faillissement. Bij surseance verliest de schuldenaar niet, zoals bij faillissement, het beheer en beschikking over zijn vermogen. Hij verliest alleen het vrije beheer en de vrije beschikking. Voor zijn handelingen heeft hij de medewerking van de bewindvoerder nodig (Faillissementswet, artikel 228). Daarnaast is ook de bewindvoerder bij het verrichten van zijn taak aangewezen op de medewerking van de schuldenaar.

Naast aanmerkelijke verschillen bestaan tussen faillissement en surseance ook veel punten van overeenkomst. De wettelijke regeling van de surseance (Faillissementswet, artikel 214-283) loopt dan ook in veel gevallen gelijk met die van het faillissement.

52.23. Fasen surseance

De rechtbank spreekt in principe eerst een voorlopige surseance uit. Vervolgens beslist de rechtbank over de definitieve surseance. Soms weigert de rechtbank de definitieve surseance met als gevolg dat de rechtbank het faillissement uitspreekt.

52.23.1. Voorlopige surseance

Voor een surseanceaanvraag dient de schuldenaar een verzoekschrift bij de rechtbank in, ondertekend door hem en zijn advocaat (Faillissementswet, artikel 214). De rechtbank van de woonplaats van de schuldenaar is de bevoegde rechtbank (Faillissementswet, artikel 2). Deze spreekt direct na het indienen van het verzoekschrift de surseance voorlopig uit. Dit doet de rechtbank niet als niet aan de formaliteiten (Faillissementswet, artikel 215, lid 2) is voldaan, zoals het ondertekenen van het verzoekschrift. De rechtbank onderzoekt niet in hoeverre de schuldenaar daadwerkelijk in staat is tot het betalen van zijn opeisbare schulden.

Op het moment dat de rechtbank de surseance voorlopig heeft verleend, benoemt deze één of meer bewindvoerders. Samen met de schuldenaar voert de bewindvoerder het beheer over de boedel (Faillissementswet, artikel 215). Ook kan een rechter-commissaris worden benoemd (Faillissementswet, artikel 223a).

Nadat de rechtbank de voorlopige surseance heeft verleend, beveelt zij dat de bekende schuldeisers en de schuldenaar per brief moeten worden opgeroepen. Zij worden op een door de rechtbank bepaalde dag over het verzoekschrift gehoord (Faillissementswet, artikel 215, lid 2). Daarnaast wordt de voorlopig verleende surseance door de griffier van de rechtbank aangekondigd in de Staatscourant (Faillissementswet, artikel 216).

52.23.2. Definitieve surseance

Volgens de Faillissementswet moeten de schuldeisers op korte termijn op een door de rechtbank bepaalde dag worden opgeroepen (Faillissementswet, artikel 215, lid 2). De crediteurenvergadering, waarop het al dan niet definitief verlenen van de surseance besproken moet worden, vindt vaak plaats na 2 of 4 maanden.

Op de door haar bepaalde dag hoort de rechtbank (Faillissementswet, artikel 218, lid 1) de schuldeisers, de schuldenaar, de bewindvoerder en eventueel de rechter-commissaris. Er vindt een stemming plaats waaraan uitsluitend de concurrente schuldeisers (Faillissementswet, artikel 232, lid 1) mogen deelnemen. Hierna beslist de rechtbank over het definitief verlenen van de surseance.

Bij het uitspreken van de definitieve surseance kan de rechtbank de duur ervan bepalen op hoogstens anderhalf jaar (Faillissementswet, artikel 223, lid 1). Op verzoek van de schuldenaar kan de surseance meermalen worden verlengd (Faillissementswet, artikel 223, lid 2). Dit is telkens voor een termijn van anderhalf jaar. De surseance gaat in (Faillissementswet, artikel 217) op de dag dat zij voorlopig is verleend. Soms is de rechter verplicht de definitieve verlening te weigeren (Faillissementswet, artikel 218).

52.23.3. Weigering bij surseance

Als de rechter de definitieve surseance weigert kan hij ambtshalve het faillissement van de schuldenaar uitspreken (Faillissementswet, artikel 218, lid 5). Als dit niet gebeurt, loopt de voorlopige surseance door totdat de beschikking van de rechtbank in kracht van gewijsde is gegaan. Dit betekent dat hiertegen niet meer met enig rechtsmiddel kan worden opgekomen.

Tegen de weigering van een definitieve surseance - al dan niet met gelijktijdige faillietverklaring - kan de schuldenaar in hoger beroep (Faillissementswet, artikel 219, lid 1) of in cassatie (Faillissementswet, artikel 221) gaan. Als de rechtbank de surseance definitief verleent, kunnen de schuldeisers daartegen in hoger beroep en in cassatie (Faillissementswet, artikel 219, lid 3 en artikel 221) gaan. De beschikking waarbij de surseance definitief is verleend, is desondanks uitvoerbaar bij voorraad en kan dus tenuitvoergelegd worden.

52.24. G-rekening en surseance

Zodra de ontvanger bekend is met een surseanceverlening, verzoekt hij de bewindvoerder per brief of deze schriftelijk wil instemmen met de vestiging van een pandrecht op de saldi van de g-rekening. Dit gebeurt binnen een door de ontvanger te stellen termijn. Dit pandrecht gaat dan om de saldi die zijn ontstaan vanaf de datum van surseanceverlening. De sursiet verliest namelijk zijn vrije beschikkingsbevoegdheid (Faillissementswet, artikel 228) vanaf de datum van de surseanceverlening.

De medewerking van de bewindvoerder blijkt niet uit het aanhouden van de g-rekening met medeweten van de bewindvoerder. Het opnieuw verkrijgen van de beschikkingsbevoegdheid van de sursiet kan slechts als de bewindvoerder een duidelijk instemmend standpunt inneemt. Als de bewindvoerder instemming weigert, zegt de ontvanger de g-rekening onmiddellijk op en gaat hij over tot uitwinning.

52.25. Rechtstreekse storting surseance

Stortingen die gedaan zijn door de aannemer of inlener na de surseanceverlening van de onderaannemer of uitlener, kan de ontvanger afboeken op de belastingschuld van de sursiet. Het bedrag hoeft niet te worden betaald aan de bewindvoerder. De betaling strekt tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid (van de aannemer of inlener). Op grond van artikel 234 van de Faillissementswet is verrekening van de storting of teveelbetaling mogelijk met overige belastingschulden. Hier geldt als voorwaarde dat zowel de storting als de (materiële) belastingschuld waarmee de ontvanger wil verrekenen, zijn gedaan of ontstaan voor de datum van surseance.

52.26. Eigenmachtig optreden van de schuldenaar bij surseance

De schuldenaar verliest als gevolg van de surseance het vrije beheer en de vrije beschikking (Faillissementswet, artikel 228) over zijn vermogen. Hij is bij zijn handelingen aangewezen op de medewerking van de bewindvoerder. Als de schuldenaar toch eigenmachtig optreedt zijn er bepaalde gevolgen.

Als eerste als (gelijk met een faillissement) hij in strijd met artikel 24 van de Faillissementswet een handeling verricht. De handeling is nietig tenzij de boedel is gebaat (Faillissementswet, artikel 228, lid 2 en Faillissementswet, artikel 24). Het bewijs dat de boedel is gebaat, rust op de wederpartij. Als de wederpartij hierin slaagt, levert de schuld een boedelschuld op.

Aan het eigenmachtig optreden van de schuldenaar is een aantal sancties verbonden, zoals het intrekken van de surseance (Faillissementswet, artikel 242) of een strafrechtelijke sanctie (Wetboek van Strafrecht, artikel 442). Daarnaast heeft de bewindvoerder de zelfstandige bevoegdheid om alles te doen wat nodig is om de boedel schadeloos (Faillissementswet, artikel 228, lid 1) te houden. Dit is dus een uitzondering op de regel dat de bewindvoerder de medewerking van de schuldenaar nodig heeft.

Bij surseance wordt niet, zoals bij faillissement (Faillissementswet, artikel 21), een aantal vermogensbestanddelen buiten de boedel gehouden. Surseance betreft het gehele vermogen. Als de schuldenaar in gemeenschap van goederen is gehuwd (of in enige gemeenschap een geregistreerd partnerschap aangegaan), dan worden de baten van de gemeenschap onder de boedel (Faillissementswet, artikel 229) begrepen. Ook de echtgenoot van de schuldenaar is voor het verrichten van handelingen op de medewerking van de bewindvoerder aangewezen.

52.27. Surseance concurrente schuldeisers

De schuldenaar kan gedurende de surseance niet gedwongen worden tot betaling van vorderingen waaraan geen voorrang is verbonden (Faillissementswet, artikel 230, lid 1, jo. artikel 232). De surseance werkt niet voor preferente vorderingen, maar wel voor vorderingen die niet verhaald (Faillissementswet, artikel 232, lid 1) kunnen worden op de goederen waarop de preferentie rust. De surseance werkt evenmin voor de termijnen van huurkoop (Faillissementswet, artikel 232, lid 3). Deze moeten worden betaald. Als dit niet gebeurt, kan de huurverkoper de betreffende zaak als zijn eigendom opvorderen.

Omdat een belastingvordering preferent is (Invorderingswet 1990, artikel 21), moet deze binnen de daarvoor geldende betalingstermijnen worden betaald (Invorderingswet 1990, artikel 9). Zo nodig zoekt de ontvanger verhaal op de boedel van de sursiet. Artikel 73.3 van de Leidraad Invordering 2008 bepaalt dat tijdens een surseance de ontvanger, op verzoek van een bewindvoerder, uitstel van betaling kan geven. Dit geldt uitsluitend voor materieel verschuldigde preferente belastingschuld die is ontstaan voor de surseance. Hier tegenover staat de plicht dat de sursiet nieuw ontstane verplichtingen stipt nakomt. Ook zal de sursiet zekerheid moeten stellen.

52.28. Beslag en surseance

Het gevolg van de surseance is dat al gestarte executies moeten worden geschorst en dat inmiddels gelegde beslagen vervallen (Faillissementswet, artikel 230). Schorsing van executie betekent dat deze kan worden hervat in de stand waarin zij zich op het moment van het ingaan van de surseance bevond.

Dit geldt niet als deze maatregelen gedaan zijn door de schuldeisers (onder andere de fiscus) van artikel 232, lid 1 van de Faillissementswet, voor zover het beslag en de executie gaat om de goederen waarop de voorrang (Invorderingswet 1990, artikel 21) rust.

52.29. Procedures en surseance

Als op het moment van de surseance procedures aanhangig (Faillissementswet, artikel 231) zijn, worden deze niet gestuit door de surseance. Ook kunnen tijdens de surseance nog procedures aanhangig gemaakt worden. De schuldenaar kan echter niet procederen zonder medewerking van de bewindvoerder, tenzij het gaat om rechtsvorderingen van zuiver persoonlijke aard.

52.30. Einde surseance

De surseance kan op verschillende manieren eindigen:

- door intrekking
- door verloop van de termijn (Faillissementswet, artikel 223) waarvoor surseance is verleend door homologatie van een akkoord
- door de weigering van de homologatie door het niet-nakomen van het akkoord

52.30.1. Intrekking surseance

De surseance kan op verzoek van de bewindvoerder, de rechter-commissaris of één of meer schuldeisers worden ingetrokken (Faillissementswet, artikel 242). Ook kan de schuldenaar (Faillissementswet, artikel 247) hierom verzoeken. Artikel 242 van de Faillissementswet geeft een limitatieve opsomming van de redenen waarvoor de intrekking van de surseance kan worden gevraagd.

Als de surseance is ingetrokken, kan bij dezelfde beschikking de faillietverklaring (Faillissementswet, artikel 242, lid 4) van de schuldenaar worden uitgesproken. Zowel tegen de intrekking van de surseance als tegen de weigering van de intrekking is hoger beroep (Faillissementswet, artikel 243) en cassatie (Faillissementswet, artikel 244) mogelijk.

52.31. Akkoord surseance

In het kader van een surseance kan de schuldenaar zijn schuldeisers een akkoord aanbieden (Faillissementswet, artikel 252 e.v.). De wet bevat een regeling van het akkoord waarbij een meerderheid van de schuldeisers de minderheid bindt. Om de belangen van de schuldeisers bij een akkoord te waarborgen, stelt de wet het vereiste van de rechterlijke goedkeuring, de homologatie.

Tussen een surseanceakkoord en een faillissementsakkoord bestaan enkele verschillen. Separatisten en bevoorrechten verliezen hun rechten bij verificatie. Vorderingen kunnen erkend en betwist worden. Over het akkoord

zal gestemd moeten worden. Als laatste volgt homologatie van een akkoord, of weigering. Uiteindelijk kan de rechtbank tot faillietverklaring overgaan.

52.31.1. Verschil akkoord faillissement/surseance

Er zijn enkele verschillen met een faillissementsakkoord. Het surseanceakkoord komt pas voor behandeling in aanmerking nadat de surseance definitief is verleend. Als de schuldenaar tegelijk bij aanvraag van de surseance een ontwerpakkoord overlegt, geldt deze regel niet. In dat geval gelast de rechtbank dat eerst wordt beraadslaagd over het akkoord, voordat definitief over het surseanceverzoek wordt beslist (Faillissementswet, artikel 255, lid 1).

Van deze bevoegdheid maakt de rechtbank altijd gebruik. De reden hiervoor is allereerst dat de bewindvoerder het vermogen van de schuldenaar moet beheren, terwijl het akkoord in behandeling is. Daarnaast verlicht dit de taak van de rechter die over de homologatie van het akkoord moet beslissen. Hij kan terugvallen op een ter zake kundige bewindvoerder. In dit geval kunnen bij surseance ook deskundigen worden benoemd, zoals accountants.

52.31.2. Verificatie surseance

Het akkoord is enkel verbindend voor de schuldeisers tegenover wie de surseance van toepassing is. Alleen deze schuldeisers kunnen over het aannemen van het akkoord stemmen.

Schuldeisers die zich beroepen op hun aan de vordering verbonden voorrecht (de fiscus) (Invorderingswet 1990, artikel 21), retentierecht, pandrecht of hypotheekrecht, verliezen deze voorrang (Faillissementswet, artikel 257, lid 2) als ze hun vordering ter verificatie indienen. Zij kunnen dit voorkomen door hun vordering voor de stemming (Faillissementswet, artikel 257, lid 2) terug te nemen.

52.31.3. Vorderingen bij surseance

De vorderingen die in surseance zijn ingediend worden op een lijst geplaatst (Faillissementswet, artikel 259). Deze lijst dient als basis voor de vergadering waar de vorderingen worden erkend of betwist. De bewindvoerder, een schuldeiser of de schuldenaar (Faillissementswet, artikel 266, lid 2) mogen vorderingen betwisten. De bewindvoerder kan op een eerder gedane erkenning of betwisting terugkomen (Faillissementswet, artikel 266, lid 1).

Als er op de vergadering onenigheid over toelating van de vordering bestaat, neemt de rechtbank of de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 267) direct een beslissing. De schuldenaar hoeft geen reden aan te geven om een vordering te betwisten.

52.31.4. Stemmen over surseance akkoord

Een akkoord in surseance is aangenomen als de vereiste meerderheid (Faillissementswet, artikel 268) is bereikt. De rechtbank of, als die is benoemd, de rechter-commissaris kan op verzoek van de schuldenaar of bewindvoerder een aangeboden akkoord vaststellen alsof deze is aangenomen (Faillissementswet, artikel 268a). Als de vergadering het

akkoord niet aanneemt of als de rechtbank het niet vaststelt, kan de rechtbank de schuldenaar failliet verklaren.

52.31.5. Homologatie bij surseanceakkoord

In tegenstelling tot een faillissementsakkoord bestaat bij surseance een extra weigeringsgrond bij de homologatie van een akkoord. Dit is het geval als het loon en de verschotten van de deskundigen en de bewindvoerder niet bij de bewindvoerder zijn gestort of zeker zijn gesteld.

Bij weigering van de homologatie kan de rechtbank het faillissement (Faillissementswet, artikel 272, lid 2, 4°) van de schuldenaar uitspreken. Als de homologatie wel plaatsvindt, betekent dit het einde van de surseance (Faillissementswet, artikel 276). Het vonnis is in kracht van gewijsde gegaan. Hiertegen is dus geen beroep, cassatie of verzet meer mogelijk.

De schuldenaar moet het akkoord nakomen. Als hij zijn verplichtingen aan één of meer schuldeisers niet nakomt, kunnen zij ontbinding van het akkoord vragen. Als de rechter de ontbinding uitspreekt, verklaart hij tegelijkertijd de schuldenaar failliet (Faillissementswet, artikel 280).

52.32. Faillissement na surseance

Artikel 249 van de Faillissementswet geeft regels voor gevallen waarin er een nauwe samenhang is tussen faillietverklaring en surseance. Deze samenhang doet zich niet alleen voor bij de intrekking van de surseance (Faillissementswet, artikel 242), maar ook bij een afwijzing van een verzoek om surseance (Faillissementswet, artikel 218, lid 5) of bij weigering van een homologatie (Faillissementswet, artikel 272). Ook bestaat een nauwe samenhang als de vergadering het akkoord niet aanneemt (Faillissementswet, artikel 277) en bij ontbinding van het akkoord (Faillissementswet, artikel 280, lid 2).

Dit betekent dat boedelschulden die in verband met de surseance zijn ontstaan ook in het faillissement boedelschulden zijn. Als de schuldenaar zijn schulden weer kan betalen, kan hij de rechtbank vragen de surseance in te trekken (Faillissementswet, artikel 247). Als de rechtbank dit weigert, kan de schuldenaar hiertegen niet in beroep gaan (Faillissementswet, artikel 282).

53. Faillissement, surseance en WSNP BDW

Een faillissement, surseance van betaling en schuldsanering natuurlijke personen brengen werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder met zich mee.

53.1. Faillissement

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, neemt hij direct contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken op bodemzaken te leggen voor de faillissementschuld
- beslag te leggen op vermogensbestanddelen voor boedelschuld in het faillissement

Als het faillissement wordt beëindigd, herleven de vóór het faillissement gelegde beslagen die door de faillietverklaring vervielen. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om de herleving van het beslag voor registergoederen in te schrijven in de openbare registers.

53.1.1. Opheffen of beëindigen faillissement

Als het faillissement van een belastingschuldige wordt beëindigd door vernietiging of wordt opgeheven wegens gebrek aan baten, herleven de vóór het faillissement gelegde beslagen die door de faillietverklaring zijn vervallen. Dit geldt echter alleen als het beslagen goed dan nog tot de boedel behoort.

Voor registergoederen zal de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geven om binnen 14 dagen na de herleving van het beslag een exploot in te schrijven in de openbare registers. Van dit exploot laat de belastingdeurwaarder een afschrift aan de belastingschuldige. De herleving van het beslag vervalt als de belastingdeurwaarder de verklaring aan de belastingschuldige van de herleving van het beslag, niet binnen 14 dagen na de herleving ter inschrijving aanbiedt.

De belastingdeurwaarder laat de verklaring van de herleving van het beslag aan de belastingschuldige inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers waar het beslag eerder is doorgehaald. Bij de inschrijving overhandigt de belastingdeurwaarder aan de bewaarder van het Kadaster het origineel van de verklaring, de Hypotheken 3 en eventuele vervolgbleden Hypotheken 3/4.

Op het origineel van de verklaring vermeldt de bewaarder datum, tijdstip, deel en nummer van het register waarin hij de verklaring heeft ingeschreven. Na inschrijving in de registers stuurt de bewaarder het

origineel terug naar de belastingdeurwaarder. De belastingdeurwaarder stuurt het origineel vervolgens naar de ontvanger.

53.2. Surseance van betaling

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige in surseance van betaling verkeert, neemt hij direct telefonisch contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken te leggen; dit kan ook in de afkoelingsperiode

53.2.1. Afkoelingsperiode bij surseance van betaling

De rechter-commissaris kan in een surseance van betaling een afkoelingsperiode vaststellen. Dit houdt in dat derden niet hun bevoegdheid kunnen uitoefenen om zich te verhalen op goederen die tot de boedel behoren, of om goederen op te eisen. Deze afkoelingsperiode duurt maximaal 1 maand, met de mogelijkheid van verlenging van nog 1 maand.

De afkoelingsperiode geldt ook voor die schuldeisers voor wie de surseance niet geldt, zoals de Belastingdienst. Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel voor tenuitvoerlegging heeft en hij weet dat er sprake is van een afkoelingsperiode, neemt hij contact op met de ontvanger en overlegt over de te verrichten werkzaamheden.

De belastingdeurwaarder kan beslag leggen in de periode van surseance van betaling. Dit kan ook in de afkoelingsperiode. Hij mag de inbeslaggenomen zaken echter niet afvoeren of executoriaal verkopen.

53.3. Wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (WSNP)

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige valt onder de wettelijke schuldsanering natuurlijke personen, neemt hij direct telefonisch contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken op bodemzaken te leggen

54. Faillissementsfraude

Jaarlijks loopt de Belastingdienst honderden miljoenen euro mis door faillissementen. Het belang om faillissementen en faillissementsfraude tijdig te signaleren is dus groot. Invorderaars ontvangen vaak de eerste signalen van een aankomend faillissement: aanslagen worden niet meer betaald, verzoeken om betalingsregelingen worden ingediend of uiteindelijk volgt er zelfs een melding betalingsonmacht.

Voor of tijdens een faillissement kan er sprake zijn van strafbare handelingen die het faillissement tot gevolg hebben. Dit wordt faillissementsfraude genoemd. Het woord 'faillissementsfraude' komt niet in het Wetboek van Strafrecht voor. Het is een verzamelnaam voor eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk. Bedrieglijke bankbreuk is onder te verdelen in:

- lasten verdichten, baten niet verantwoorden of goederen aan de boedel onttrekken
- een goed om niet of beneden de waarde vervreemden
- een of meer schuldeisers bevoordelen
- niet voldoen aan de administratieverplichtingen

Onderzoek heeft uitgewezen dat er in ongeveer 25% van de faillissementen sprake is van faillissementsfraude (Fraude en misbruik bij faillissement: een onderzoek naar hun aard en omvang en naar de mogelijkheden van bestrijding [WODC-onderzoek], R. Knecht et al., Amsterdam: Hugo Sinheimer Instituut; Den Haag: WODC, 2005, 142 p).

Niet alleen de failliete (rechts)persoon kan strafbare handelingen verrichten, ook derden kunnen handelingen ten nadele van crediteuren verrichten.

Verder kan er bij een faillissement sprake zijn van andere vormen van fraude, zoals flessentrekkerij.

Faillissementsfraude kan alleen worden gepleegd in het zicht van een faillissement of tijdens een faillissement. Handelingen die meer dan 1 jaar voor faillissementsdatum worden verricht, zullen niet snel als faillissementsfraude worden aangemerkt. Een aantal signalen in het jaar voorafgaand aan het faillissement kunnen een aanwijzing zijn voor faillissementsfraude. Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen signalen die wijzen op:

- onregelmatigheden met betrekking tot de boedel
- faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht.

Een curator kan in voorkomende gevallen kiezen voor een 'doorstart' van de failliete onderneming. Ook bij een doorstart kan er sprake zijn van strafbare

feiten, zelfs al is de hoogste opbrengst voor de boedel behaald. Daarnaast kan er sprake zijn van misbruik van bevoegdheden, wat kan leiden tot bestuurdersaansprakelijkheid.

Een failliet is verplicht om alle inlichtingen inzake het faillissement te verschaffen. Bij een vermoeden van strafbare feiten is er echter sprake van tegenstrijdigheid tussen deze inlichtingenplicht en het zwijgrecht. Bij faillissementsfraude bestaat er een taakverdeling tussen de politie en de FIOD-ECD. Globaal gesproken is deze als volgt:

- Bedrieglijke bankbreuk is een zaak voor de FIOD-ECD en/ of voor de Bovenregionale Recherche van de Politie.
- Eenvoudige bankbreuk is een zaak voor de politie.
- De FIOD-ECD doet de middelzware en zware faillissementszaken.

De Belastingdienst kan bijdragen aan de bestijding van faillissementsfraude. Hierbij is onderscheid te maken tussen de fase vóór een faillissement en tijdens en na het faillissement.

Vermoedens van fraude moeten worden kortgesloten met de Boetefraudecoördinator en de curator. Het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD-ECD kan hierbij een adviserende rol spelen. Meer informatie over (het taakaccent) faillissementsfraude is te vinden op <http://fenster.belastingdienst.nl> onder primair proces, taakaccenten, faillissementsfraude.

54.1. Faillissementsfraude - eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk

Het woord 'faillissementsfraude' komt niet in het Wetboek van Strafrecht voor. De benadeling van schuldeisers of rechthebbenden is beschreven als zogenaamde bankbreukdelicten (Wetboek van Strafrecht, titel XXVI, artikel 340-345).

Het Nederlandse Wetboek van Strafrecht bepaalt in welke gevallen er aan mensen of rechtspersonen een straf kan worden opgelegd wat de strafbare feiten zijn en welke straffen ervoor kunnen uitgesproken worden (materieel strafrecht). Het Wetboek van Strafrecht beschrijft niet hoe de strafrechtelijke procedure verloopt. Dit wordt beschreven in het Wetboek van Strafvordering. Het Wetboek van Strafvordering bepaalt hoe strafbare feiten vervolgd worden (formeel strafrecht). Deze twee wetboeken vormen de basis van het Nederlandse strafrecht.

Faillissementsfraude is de ongeoorloofde gedraging vóór of tijdens een faillissement (of schuldsanering), zoals strafbaar gesteld in artikel 340-343 van het Wetboek van Strafrecht onder de noemer 'eenvoudige of bedrieglijke bankbreuk'.

Voor eenvoudige bankbreuk is grove onvoorzichtigheid (schuld) voldoende. Er is geen opzet vereist ten aanzien van het gevolg. De strafbare gedragingen moeten wel opzettelijk zijn verricht.

Bij bedrieglijke bankbreuk is er sprake van opzet bij het benadelen van de schuldeisers. Jurisprudentie wijst uit dat ook de wetenschap dat

schuldeisers benadeeld (kunnen) worden, aangemerkt kan worden als bedrieglijke bankbreuk. Het is niet noodzakelijk dat **alle** schuldeisers benadeeld worden. Volgens een uitspraak van de Hoge Raad (HR 1-6-1891, W 6044) kan er al sprake zijn van bedrieglijke bankbreuk, als slechts één van de schuldeisers in zijn belangen is geschaad.

- Artikel 340 van het Wetboek van Strafrecht ziet op eenvoudige bankbreuk door gedragingen van natuurlijke personen vóór of tijdens het faillissement (of schuldsanering).
- Artikel 341 van het Wetboek van Strafrecht ziet op bedrieglijke bankbreuk door gedragingen van natuurlijke personen.
- Artikel 342 van het Wetboek van Strafrecht ziet op eenvoudige bankbreuk door handelingen van bestuurders of commissarissen vóór of tijdens het faillissement van rechtspersonen.
- Artikel 343 van het Wetboek van Strafrecht ziet op bedrieglijke bankbreuk bij rechtspersonen. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen Nederlandse rechtspersonen en buitenlandse.

In de artikelen 344 en 345 van het Wetboek van Strafrecht zijn bepaalde gedragingen van derden strafbaar gesteld, zoals crediteuren of gelieerde ondernemingen in een faillissement.

54.1.1. Eenvoudige bankbreuk bij natuurlijke personen

Er zijn verschillende gedragingen van een natuurlijk persoon vóór een faillissement die kunnen leiden tot vermogensvermindering, zoals:

- onredelijk hoge uitgaven die niets met de uitoefening van het bedrijf of beroep van de failliet te maken hebben
- het aangaan van leningen en verplichtingen terwijl al duidelijk was dat een faillissement niet meer te voorkomen was

Van belang hierbij is dat er een oorzakelijk verband bestaat tussen de gedraging en de vermogensvermindering.

Maar ook als de administratie niet (volledig) overhandigd wordt, is er sprake van eenvoudige bankbreuk.

54.1.2. Eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen

Of er sprake is van eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen, wordt beoordeeld aan de hand van de gedragingen van de bestuurders en/of commissarissen van de rechtspersoon. De gedragingen moeten geleid hebben tot vermogensvermindering van de rechtspersoon. Hiervan kan sprake zijn als:

- er is gehandeld in strijd met wettelijke bepalingen, statuten of reglementen
- als leningen en verplichtingen zijn aangegaan terwijl men wist dat daardoor het faillissement niet te voorkomen was

Een bestuurder of commissaris kan worden vervolgd voor eenvoudige bankbreuk, als aan hem te wijten is dat de administratie niet wordt overhandigd aan de curator.

54.1.3. Bedrieglijke bankbreuk bij natuurlijke personen en rechtspersonen

Er is sprake van bedrieglijke bankbreuk door de volgende gedragingen voor of tijdens het faillissement of schuldsanering:

- Er zijn lasten verdicht, baten niet verantwoord of goederen aan de boedel onttrokken.
Het verdichten van lasten is het verzinnen van een schuld. Ook als onverplicht een schuld op zich genomen wordt, is er sprake van 'lasten verdichten'. Voorbeeld van verdichten van lasten: de failliet betaalt een niet opeisbare schuld, zoals een managementfee aan een bestuurder.

Onder het niet verantwoorden van baten kan zowel het verzwijgen van een actief worden verstaan, als het niet afdragen van een bate aan de curator. Voorbeelden: het verzoek aan debiteuren hun betalingen te verrichten op een andere bankrekening dan die van de failliet, inkomen dat een failliet geniet, of een vermogensbestanddeel dat verzwegen wordt voor de curator. Het onttrekken van enig goed aan de boedel is zeer ruim te interpreteren. Hierbij is te denken aan geld, inventaris, voorraden, voertuigen, waardepapieren, maar ook goodwill.

Een curator kan op grond van artikel 42 van de Faillissementswet de 'faillissementspauliana' invoeren. De onverplichte rechtshandeling van de failliet kan hierdoor vernietigd worden. Dit zal ertoe leiden dat de wederpartij van de failliet weer aan de boedel zal teruggeven wat die door de onverplichte rechtshandeling van de failliet heeft gekregen. Per saldo is de boedel dan niet of nauwelijks benadeeld. Strikt genomen is er wel sprake van het plegen van bedrieglijke bankbreuk - er zijn immers wel door een onverplichte rechtshandeling van de failliet goederen of gelden aan de boedel onttrokken.

- Er is een goed om niet of beneden de waarde vervreemd.
Deze handeling vindt plaats voor het uitspreken van het faillissement. Vervreemden van enig goed om niet betekent het overdragen van een goed door de failliet (of de bestuurder van de failliete vennootschap) aan een derde, zonder dat daar een betaling tegenover staat. Het goed is 'beneden de waarde' vervreemd als onmiskenbaar duidelijk moest zijn dat het goed tegen een lagere prijs dan de gangbare waarde is verkocht.
- Een van de schuldeisers is bevoordeeld.
Onder het bevoordelen van één van de schuldeisers wordt onder meer verstaan het voldoen van schulden aan:
 - de directeur-groootaandeelhouder zelf, door het aflossen van de (rekening-courant)schuld aan hem
 - familieleden
 - specifieke crediteuren, bijvoorbeeld omdat die bij een eventuele doorstart van pas zouden komen

- gelieerde ondernemingen, zoals het aflossen van een rekening-courantschuld aan de moedermaatschappij
- Er is niet voldaan aan de administratieverplichtingen.
Hierbij zijn drie soorten gedragingen te onderscheiden:
 - het niet voldoen of niet hebben voldaan aan het voeren van een administratie, zoals gesteld in artikel 2:10 en artikel 3:15i van het Burgerlijk Wetboek
 - het niet bewaren van deze administratie
 - het niet of niet in ongeschonden staat tevoorschijn brengen van deze administratie

Onder het voeren van een administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en gegevensdragers wordt ook begrepen de eigenlijke boekhouding, grootboek, journaalposten en balans en resultatenrekening.

Een kasadministratie moet aan de volgende eisen voldoen, wil deze als deugdelijk worden aangemerkt:

- De (klad)kasadministratie moet regelmatig worden bijgewerkt en afgesloten.
- De kas moet periodiek worden geteld en aangesloten worden met het boeksaldo volgens de (klad)administratie. De geconstateerde verschillen moeten (zichtbaar) zijn geanalyseerd.
- De kassaldi van de verschillende perioden (jaren/maanden/dagen) moeten op elkaar aan sluiten.
- De tellingen in het kasboek moeten juist zijn.
- De ontvangsten en uitgaven moeten juist, volledig en op de juiste datum in het (klad)kasboek zijn vastgelegd.
- De primaire bescheiden (dagtellijsten, kasafslagen, afstortingsbewijzen, kasstukken, et cetera) moeten worden bewaard.
- De (klad)kasadministratie moet ten minste 7 jaar worden bewaard.

Als de administratie niet wordt uitgeleverd, kan dit ook voor het opsporingsonderzoek grote problemen opleveren. Het wordt dan vooral moeilijk om bewijs te leveren voor bedrieglijke bankbreuk in het faillissement, in de vorm van het onttrekken van goederen aan de boedel, het verdichten van lasten en het bevoordelen van bepaalde schuldeisers. Het Openbaar Ministerie wil het niet uitleveren van de administratie vaker gaan vervolgen. Het OM wil een signaal afgeven dat het vernietigen van de administratie door een failliet niet onbestraft blijft.

Als de failliet niet binnen een redelijke termijn op de sommatie van de curator reageert, pleegt hij het delict zoals omschreven in artikel 340, lid

3, artikel 342, lid 3, artikel 341, lid 4 en artikel 343, lid 4 van het Wetboek van Strafrecht.

54.1.4. Faillissementsfraude en handelingen van derden ten nadele van crediteuren

Bij een faillissement kan er ook sprake zijn van strafbare handelingen door een derde, zoals een schuldeiser of een gelieerde onderneming. Zo kan een bank kort voor het faillissement verschillende overboekingen doen om op die wijze geld veilig te stellen. Andere debiteuren worden daardoor echter benadeeld. Ook kan een insolventiespecialist die optreedt als adviseur van een van de crediteuren zoals een bank bijvoorbeeld, er voor zorgen dat zijn cliënt wordt betaald ten koste van andere crediteuren.

Een derde pleegt strafbare handelingen als hij:

- een goed aan de boedel onttrekt
- een betaling aanneemt van een niet opeisbare schuld
- een betaling aanneemt van een opeisbare schuld, terwijl hij wist dat het faillissement was aangevraagd of naar aanleiding van overleg met de schuldenaar
- aan de curator een niet bestaande vordering opgeeft, of een bestaande vordering opgeeft tot een te hoog bedrag

Het is niet vereist dat de faillissementscrediteuren door deze gedraging daadwerkelijk benadeeld zijn; het is voldoende dat zij er door benadeeld **kunnen** worden.

54.1.5. Andere vormen van fraude bij faillissement, zoals flessentrekkerij

Bij een faillissement kan er ook sprake zijn van flessentrekkerij. Dit is een vorm van bedrog waarbij iemand zich een dienst laat verlenen, wetende dat hij daarvoor niet zal (kunnen) betalen. Klassieke voorbeelden zijn: het zonder betaling nemen van een taxi, voltanken van een auto, logeren in een hotel of eten in een restaurant. In tegenstelling tot bij een gewone verkoop, kan de verkoper de levering dan niet terughouden of terugnemen.

Wie zijn rekeningen niet kan betalen is op zich niet strafbaar - men kan per vergissing te weinig geld bij zich hebben, of de betaalkaart kan het laten afweten. Alleen de opzettelijke flessentrekker is strafbaar. Flessentrekkerij is een ander misdrijf dan diefstal, omdat de dader niets wegneemt: hij krijgt iets aangeboden. Een onderneming kan bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen inkopen en onmiddellijk weer doorverkopen, zonder de leverancier te betalen.

54.2. Signalen voor faillissementsfraude

Faillissementsfraude kan alleen worden gepleegd in het zicht van het faillissement of tijdens het faillissement. Handelingen die meer dan 1 jaar voor de faillissementsdatum worden verricht, zullen niet snel als faillissementsfraude worden aangemerkt. Een aantal signalen in het jaar

voorafgaand aan het faillissement kunnen een aanwijzing zijn voor faillissementsfraude waarbij onderscheid gemaakt wordt in:

- onregelmatigheden met betrekking tot de boedel
- faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht.

54.2.1. Faillissementsfraude en onregelmatigheden met betrekking tot de boedel

Voorbeelden van onregelmatigheden met betrekking tot de boedel zijn:

- een ondernemer die het hoofd niet meer boven water kan houden en, vlak voor het faillissement wordt uitgesproken, activa onttrekt aan de boedel
- voldoening van niet opeisbare schulden
- inbetalinggeving of verkoop van activa ten behoeve van verrekening
- verkoop van activa tegen een te lage prijs of via gefingeerde nota's
- transacties met familie of andere gelieerde partijen
- onrechtmatige transacties tussen de bv en haar bestuurders (bijvoorbeeld via het overwaarden van de inbreng van kapitaal)
- uitgaven in strijd met het doel van de gefailleerde rechtspersoon
- 'buitensporige verteringen' of privé-onttrekkingen

In deze gevallen van onregelmatigheden met betrekking tot de boedel kan natuurlijk sprake zijn van opzet. Daarnaast kan sprake zijn van zogeheten paulianeuze handelingen. Een ondernemer of bestuurder handelt paulianeus wanneer hij binnen 1 jaar vóór de faillietverklaring een onverplichte rechtshandeling verricht, waarvan hij wist of behoorde te weten dat de schuldeisers daardoor zouden worden benadeeld.

Signalen voor onregelmatigheden met betrekking tot de boedel zijn:

- Er hebben transacties plaatsgehad tussen de bv en haar bestuurders waarvan de curator in zijn rapportage aangeeft dat deze mogelijk onrechtmatig zijn. De curator heeft bijvoorbeeld aanwijzingen dat privé-uitgaven ten laste van de bv zijn gebracht.
- Er hebben (mogelijk) transacties plaatsgehad tussen de bv en andere ondernemingen of personen tegen zodanige condities dat de curator in zijn rapportage aangeeft dat deze mogelijk onrechtmatig zijn:
 - Er zijn kort voor het faillissement substantiële activa verkocht.
 - De curator heeft aanwijzingen voor gefingeerde nota's.

- De curator heeft aanwijzingen dat in het zicht van het faillissement betalingen zijn verricht die de andere crediteuren benadelen.
- De curator heeft aanwijzingen dat activa onder de marktwaarde zijn vervreemd.
- De curator overweegt nader boekenonderzoek of stelt dat in.
- De curator heeft aanwijzingen dat er activa aan de boedel worden onttrokken, of dat daartoe pogingen worden gedaan:
 - De curator ontdekt pas in de loop van zijn werk het bestaan van bepaalde activa.
 - De curator overweegt actio Pauliana of stelt die in.
 - De curator overweegt een onrechtmatigedaadsactie of stelt die in.
 - De curator overweegt aangifte of doet die.
- De administratie van de bv ontbreekt of is onvolledig.
- De jaarrekeningen zijn niet gedeponneerd.
- De curator heeft in het kader van het beheer van de boedel acties ondernomen waarvoor hij geen medewerking heeft gekregen van een of meer van de bestuurders.

54.2.2. Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen krijgt doorgaans de meeste publiciteit. Het gaat vaak om grootschalige gevallen waarbij sprake is van kwade opzet of waarbij bedrijven zijn opgekocht door handelaren in vennootschappen ('bedrijvendokters'), al dan niet met behulp van zogeheten katvangers. Het zijn bedrijven die bijvoorbeeld aanbetalingen vragen op nog te leveren producten of diensten, maar failliet gaan nog voordat het tot levering komt. Het geld is veelal op slinkse wijze doorgesluisd en niet meer te traceren. Ook wordt vaak gebruik gemaakt van een ondoorzichtig kluwen van bv's, waarbij zuster-bv's gebruik maken van elkaars diensten die veel te hoge of juist te lage vergoedingen doorberekenen, waardoor de ene bv veel winst maakt en de andere failliet gaat. Dit is de meest vergaande vorm van faillissementsfraude, waarbij het opzetten en failliet laten gaan van een bv deel uitmaakt van een vooropgezet plan om boedelcrediteuren door middel van faillissement te benadelen.

De volgende signalen kunnen duiden op faillissementen waarbij mogelijk sprake is van opzet of fraude door middel van vennootschappen:

- Het kapitaal van een bv is in sterke mate anders dan in contanten ingebracht.
 - De aandelen zijn niet volgestort.
 - Er is geen accountantsverklaring aanwezig.

- De curator vermoedt dat de activa te hoog zijn gewaardeerd. Als het kapitaal van een bv is volgestort met inbreng van bijvoorbeeld een andere vennootschap, kan de hele balans overgewaardeerd zijn of het vermogen van die ingebrachte vennootschap. Het kan daarbij gaan om immateriële activa, maar bijvoorbeeld ook om vorderingen die (gedeeltelijk) niet reëel zijn, om voorraden die te hoog gewaardeerd maar feitelijk grotendeels incourant of niet aanwezig zijn, et cetera. Bij faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen is de essentie dat er wordt geschoven met vennootschappen, activa en passiva om uiteindelijk moedwillig een vennootschap te laten klappen.
- De bv is voortgekomen uit een (af)splitsing van een andere bv.
 - De verdeling van de activa die daarbij heeft plaatsgehad, is onevenwichtig.
 - De verdeling van de passiva die daarbij heeft plaatsgehad, is onevenwichtig.
 - De verdeling van het personeel over de bv's was onevenwichtig.
 - De bv heeft maar kort bestaan.
 - De bv maakt deel uit van een netwerk van rechtspersonen.
- Er zijn aanwijzingen dat de bv zichzelf heeft voorbereid op haar ondergang:
 - De bv heeft zelf haar faillissement aangevraagd (alleen in combinatie met andere indicatoren).
 - Er is een bestuurderswisseling geweest kort voor het faillissement.
 - Er is een directiewisseling geweest kort voor het faillissement.
 - Er is een statutenwijziging geweest niet lang voor het faillissement.
 - Er heeft een zetelverplaatsing plaatsgevonden vlak voor faillissement.
 - Er is een wijziging geweest van de vestigingsplaats naar een ander deel van het land.
- Een of meer bestuurder(s) van de bv zijn eerder betrokken geweest bij faillissementen van zichzelf of van andere rechtspersonen. Hoewel betrokkenheid bij een faillissement iemand nog niet tot een beroepsfraudeur maakt, zullen beroepsfraudeurs wél regelmatig bij een faillissement betrokken zijn. Over de 'loopbaan' van de bestuurder (van welke ondernemingen is hij bestuurder geweest, in welke branches, met welke faillissementen, et cetera) kan informatie worden opgevraagd bij de infodesk van de FIOD-ECD in Haarlem.

- De curator maakt in zijn rapport melding van feiten of omstandigheden die hem reden geven van 'misbruik' te spreken.
 - De curator heeft nader onderzoek ingesteld of doen instellen.
 - De curator heeft overwogen bestuurders aansprakelijk te stellen of heeft dat gedaan.
 - De curator heeft aangifte overwogen of heeft dat gedaan.
- De administratie van de bv ontbreekt of is onvolledig.
- De jaarrekeningen zijn niet gedeponneerd.
- De curator heeft in het kader van het beheer van de boedel acties ondernomen waarvoor hij geen medewerking heeft gekregen van een of meer van de bestuurders.

54.2.3. Faillissementsfraude en boekenonderzoek

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht. Voor het onderkennen van signalen in verband met faillissementsfraude is de branche waarin de onderneming werkzaam is relevant. Elke bedrijfstak heeft specifieke kenmerken inzake bijvoorbeeld de administratie die gevoerd wordt en de hoogte van personeelskosten of representatiekosten in relatie tot de omzet.

Voorbeeld

Bij horecagelegenheden wordt veel contant betaald. De (klad)kasadministratie is hier een essentieel onderdeel van de administratie. De (klad)kasadministratie moet regelmatig worden bijgewerkt en afgesloten. Als een (volledige) (klad)kasadministratie ontbreekt is dat een signaal dat onderzocht zal moeten worden. Ook de verschuldigde pacht in relatie tot de omzet kan een indicatie geven voor een naderend faillissement.

Bij een aannemersbedrijf is een projectadministratie een van de belangrijkste onderdelen van de administratie. Het is de basis voor de urenverantwoording, de nacalculatie en het maken van de deelfacturen. Achterstand in deze administratie is risicovol voor de onderneming. Als deze administratie 'verdwenen' is op het moment van een (naderend) faillissement, is dat een indicatie voor faillissementsfraude.

Het is van belang om tijdens boekenonderzoeken voorafgaand aan of na een faillissement, alert te zijn op signalen die kunnen duiden op faillissementsfraude. De volgende vragen kunnen worden gesteld:

- Is de administratie/boekhouding volledig en tijdig bijgehouden?
- Is de jaarrekening gedeponneerd?
- Passiva:
 - Is er sprake van onverantwoorde aankopen of uitgaven?
 - Is er sprake van verzonnen schulden?

- Is er sprake van dubieuze betalingen/facturen?
- Worden schulden aan familieleden (vervroegd) afgelost?
- Zijn er aanwijzingen dat in het zicht van het faillissement betalingen zijn verricht die andere crediteuren benadelen? Zo ja, welke crediteuren, tot welke bedragen, wanneer en welke reden is daarvoor gegeven door de ondernemer?
- Heeft de rechtspersoon afstand gedaan van haar 'perspectieven' ten gunste van een derde?
- Activa:
 - Wat is het debiteurensaldo per datum melding en per datum onderzoek?
 - Zijn er activa voor een laag bedrag of om niet vervreemd?
 - Is er sprake van verkoop van substantiële activa kort voor het faillissement?
 - Zijn er aanwijzingen dat activa onder de marktwaarde zijn vervreemd?
 - Zijn de activa volledig? (bijvoorbeeld de onderhandenwerk-administratie bij een aannemer.)
- Is er sprake van omzet die niet is verantwoord?
- Privérekening en rekening-courant van de directeur of bestuurder:
 - Zijn er hoge, niet verklaarbare privé-opnamen?
 - Staat het salaris van de directeur in redelijke verhouding tot zijn werk/bedrijf?
 - Genieten de partner en/of de kinderen van de directeur/bestuurder ook inkomsten uit de rechtspersoon? Zo ja, staan die inkomsten in redelijke verhouding tot de verrichte werkzaamheden?
 - Bestaat er een rekening-courantverhouding tussen de rechtspersoon enerzijds en de directeur(en)/aandeelhouder(s) anderzijds? Zo ja, wat is het verloop, het saldo en wat zijn de zekerheden (per datum onderzoek)?
 - Is er sprake van een oplopende rekening-courant met de directeur?
 - Worden in belangrijke mate gelden of goederen aan de bv voor privé-doeleinden van de directeur onttrokken?
- Zijn er intercompany-verschuivingen van gelden en goederen?
 - Treden er belangrijke winstverschuivingen op tussen gelieerde ondernemingen?

- Verstrekt de bv belangrijke kredieten aan gelieerde ondernemingen?
- Is er sprake van een hoge/oplopende beheersvergoeding?
- Is er sprake van hoge of oplopende management fees (bijvoorbeeld aan de beheersmaatschappij)?
- Belastingen:
 - Is er sprake van (oplopende) negatieve aangiften BTW?
 - Is er nog BTW verschuldigd of te innen op basis van artikel 29, lid 2 Wet OB?
 - Hoe is het aangiftepatroon van BTW en LB (in relatie tot de administratie)?
 - Tot welk jaar zijn de aangiften IB/VPB ingediend?
 - Moeten er nog ambtshalve aanslagen worden opgelegd of verminderd?

Het is verder van belang te letten op:

- valse facturen (let daarbij op de opmaak, de datum en de nummering)
- facturen die vlak voor de faillissementsdatum bij de failliet zijn ingediend, zoals management fees, facturen van de bestuurders, facturen van aan de failliet gelieerde ondernemingen
- notariële akte van aandelenoverdracht (verkoop van aandelen voor € 1 kort voor de faillissementsdatum), aanwezigheid van een overdrachtsbalans, stukken waaruit eventuele decharge van de ex-bestuurders blijkt en waaruit blijkt dat schulden zijn kwijtgescholden in de rekening-courant van de ex-bestuurders
- brieven waaruit blijkt dat kort voor het faillissement aan debiteuren is gevraagd om facturen op een ander rekeningnummer dan dat van de failliet te betalen
- signalen van faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

De behandelaar kan een EDP-auditmedewerker vragen om de (relevante onderdelen van de) administratie veilig te stellen. Het niet uitleveren van administratie is een sterke indicatie voor een bankbreukdelict. Als de curator aangifte doet van het plegen van bankbreuk, zal de administratie doorgaans niet of niet volledig aan de curator zijn uitgeleverd, of niet voldoen aan de wettelijke vereisten die voor de administratie van toepassing zijn. De 'uitvluchten' hiervoor zijn divers. Het is voor de Belastingdienst, voor de curator en voor een eventueel strafrechtelijk onderzoek tot groot voordeel als de administratie al voorafgaand aan het faillissement is zekergesteld.

54.3. Doorstart van een failliete onderneming

De curator kan in het belang van de boedel kiezen voor een 'doorstart' van de failliete onderneming. De boedel kan namelijk zeer gebaat zijn bij de verkoop van een of meer onderdelen van een bedrijf. Ook zou de werkgelegenheid van een deel van het personeel van de failliet bij een doorstart kunnen worden verzekerd.

Al is bij de doorstart de hoogste opbrengst voor de boedel behaald, toch kan er sprake zijn van strafbare feiten. Bij een doorstart zijn echter vooral de mogelijkheden van belang om bestuurders aansprakelijk te stellen op grond van misbruik van hun bevoegdheid (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:13).

Wanneer een onderneming in betalingsmoeilijkheden verkeert, kan het voor de schuldenaar aantrekkelijk zijn om de onderneming via een faillissement in afgeslankte vorm voort te zetten. Het voordeel van zo'n doorstart is dat duurovereenkomsten op een eenvoudige wijze kunnen worden beëindigd. De opzegtermijnen voor huur- en arbeidsovereenkomsten zijn veel korter dan buiten faillissement en werknemers genieten minder bescherming tijdens het faillissement.

Het is echter ook denkbaar dat de werkgever het faillissement gebruikt om de ontslagbescherming te omzeilen. Artikel 40 van de Faillissementswet kent kortere opzegtermijnen en de curator hoeft geen toestemming te vragen aan het Centrum voor Werk en Inkomen (BBA, artikel 6, lid 2, sub c). Ook ontloopt de werkgever zo de met het ontslag gepaard gaande kosten, zoals vergoedingen op grond van de cao of van een sociaal plan, of de vergoeding die de kantonrechter bij ontbinding van de arbeidsovereenkomst (BW, artikel 7:685) zou hebben opgelegd. Het omzeilen van de arbeidsrechtelijke bescherming kan onder omstandigheden misbruik van bevoegdheid (BW, artikel 3:13) opleveren. Een bevoegdheid kan onder meer worden misbruikt door haar uit te oefenen met geen ander doel dan een ander te schaden, of met een ander doel dan waarvoor zij is verleend.

Er is alleen sprake van misbruik als het faillissement met geen ander doel is aangevraagd. Als een schuldenaar in een reële faillissementssituatie verkeert, kan er geen sprake zijn van misbruik van faillissement.

De volgende signalen duiden op misbruik van faillissement.

- De bv heeft haar faillissement zelf aangevraagd.
 - Dit is gebeurd na overleg met of op aandringen van de kredietverstrekker.
 - De curator maakt melding van een overschot aan personeel als een van de oorzaken van het faillissement.
 - Voormalige bestuurders hebben zich bij de curator gemeld als kandidaten voor overname van een deel van de boedel.
 - De curator maakt melding van een voornemen tot 'doorstart'.
- Over voortzetting van de onderneming is overleg gevoerd of zijn afspraken gemaakt tussen bestuurders van de gefailleerde bv en kredietverschaffers (crediteuren van de oude, of investeerders in de

nieuwe bv). De curator meldt dat deze afspraken ertoe strekken zijn mogelijkheden als bewindvoerder in te perken.

- De activiteiten van (een deel van) de onderneming zijn voortgezet:
 - door een 'verwante' rechtspersoon
 - via verkoop aan een of meer van de bestuurders van de failliete bv. (Bij onderhandse verkoop is niet direct duidelijk wie uiteindelijk koopt.)
 - met overname van de handelsnaam
- Een korte tijd voor de faillissementsaanvraag is zonder succes geprobeerd voor een deel van het personeel een ontslagvergunning of ontbindingsbeschikking te verkrijgen.

54.4. Inlichtingenplicht failliet versus zwijgplicht

De curator heeft veel bevoegdheden die van belang kunnen zijn om de juiste informatie te verzamelen voor het innen van de belastingvordering en voor het eventueel vaststellen van strafbare feiten.

De failliet is verplicht mee te werken aan een goed verloop van het faillissement. Hij is verplicht alle inlichtingen inzake het faillissement te verschaffen. Als hij weigert, kan hij in verzekerde bewaring worden gesteld (Faillissementswet, artikel 87). Opzettelijk wegblijven of verkeerde inlichtingen geven is bovendien strafbaar (Wetboek van Strafrecht, artikel 194).

Als de failliet verdacht wordt van het delict ex artikel 194 van het Wetboek van Strafrecht, kan hij zich beroepen op zijn zwijgrecht (Wetboek van Strafvordering, artikel 29). Als verdachte is de failliet niet verplicht tot het geven van antwoorden. Deze tegenstrijdigheid tussen inlichtingenplicht en zwijgrecht kan problemen geven voor een strafrechtelijk onderzoek.

54.5. Faillissementsfraude - hoe bijdragen aan bestrijding?

Voor een effectieve bestrijding van faillissementsfraude is het voor de FIOD-ECD van belang dat de Belastingdienst signalen en vermoedens meldt. De FIOD-ECD kan niet alle faillissementsfraude opsporen. Ook het Openbaar Ministerie moet keuzes maken in de vervolging. Daarom wordt gestreefd naar een optimale informatiepositie om in ieder geval de 'goede' onderzoeken te kunnen selecteren. Als meerdere regio's signalen van faillissementsfraude afgeven over subject X en die naam bijvoorbeeld ook al door meerdere curatoren is genoemd, dan is dat een extra reden om subject X in onderzoek te nemen.

De Belastingdienst kan vooral bijdragen aan de bestrijding van faillissementsfraude door het signaleren en melden van fraudevermoedens. Hierbij is onderscheid te maken tussen het signaleren van faillissementsfraude vóór faillissement en tijdens en na faillissement.

Deze bijdrage aan de bestrijding van faillissementsfraude valt onder de maatschappelijke taak van de Belastingdienst. De Belastingdienst is namelijk bij uitstek de instantie die een faillissement kan zien aankomen. Daarnaast heeft de Belastingdienst in veel gevallen ook een eigen belang, namelijk de vordering op de failliet.

54.6. Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen vóór faillissement?

Strafrechtelijk gezien is er pas sprake van faillissementsfraude als er ook echt een faillissement is. Dat is een bijkomende voorwaarde voor strafbaarheid. Concrete signalen die wijzen op faillissementsfraude vormen dus nog geen strafbare feiten in de fase vóór het faillissement. In de fase vóór faillissement kan er dan ook nog geen strafrechtelijke aangifte worden gedaan.

Wat kan de Belastingdienst dan wel met signalen in de fase waarin er (nog) geen faillissement is? Vooropgesteld moet worden dat de Belastingdienstmedewerker zijn controlebevoegdheden niet mag overschrijden. Omdat hij geen strafrechtelijke bevoegdheden heeft, moet hij voorkomen informatie te verzamelen die alleen voor een eventueel strafrechtelijk onderzoek zal worden gebruikt.

In de fase voor het faillissement kan wel informatie verzameld worden waarvan, in geval het leidt tot een strafrechtelijk onderzoek, gebruik gemaakt kan worden:

- informatie over voorraden, inventaris, debiteuren en crediteuren (hoogte en samenstelling). Als de failliet 'enig goed aan de boedel heeft onttrokken', kan met zulke informatie worden vastgesteld dat dit goed er vóór het faillissement wel was.
- de administratie in zijn geheel (opmaak, systeem, EDP-download, et cetera). Als de administratie is verdwenen, is het zeer wenselijk helder te hebben welke administratie er vóór het faillissement wel was.

Deze informatie vormt een soort 'foto' van de onderneming in de fase voor het faillissement. Bij een onderzoek naar faillissementsfraude kan zo'n foto heel waardevol vergelijkingsmateriaal (bewijs) blijken te zijn. Het is dus van belang dat die informatie volledig en juist wordt vastgelegd.

54.7. Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen tijdens en na faillissement?

Tijdens een boekenonderzoek dat na het uitspreken van een faillissement wordt ingesteld, kunnen zich signalen voordoen die wijzen op een vermoeden van faillissementsfraude. In tegenstelling tot de situatie vóór een faillissement, kunnen deze signalen daadwerkelijk direct een (strafrechtelijk) vermoeden van faillissementsfraude vormen.

De Belastingdienst kan voor deze vorm van fraude een belangrijke signaleringsfunctie vervullen. Gezien haar unieke (fiscale) informatiepositie is de Belastingdienst (naast de curator) bij uitstek de instantie die kan

beoordelen hoe de onderneming er voor staat en of er vermoedelijk sprake is van faillissementsfraude.

De Belastingdienst moet signalen van faillissementsfraude tijdens een faillissement primair melden aan de Boetefraudecoördinator. Als het nog onduidelijk is of de signalen daadwerkelijk duiden op faillissementsfraude, kan vooraf (eventueel door de BFC-er) contact worden opgenomen met het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD-ECD faillissementsfraude @belastingdienst.nl).

Nadat het taakaccent het signaal heeft beoordeeld, zal er afstemming met de curator moeten plaatsvinden, voor zover dat over de fraudevermoedens nog niet heeft plaatsgevonden. Ook dit kan in samenspraak met het taakaccent. Als de curator zelf geen reden heeft om strafrechtelijk aangifte te doen, terwijl de signalen van de Belastingdienst daar wel op wijzen, kan de BFC-er melding doen bij de contactambtenaar. Deze functionaris kan van de vermoedens van faillissementsfraude zelfstandig aangifte doen bij het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie. Hoewel de curator dan geen actieve rol speelt in het aan de kaak stellen van de fraude, verdient het wel aanbeveling hem hierover in te lichten. Hij zal namelijk als getuige worden gehoord als er een strafrechtelijk onderzoek volgt.

In zo'n situatie is het daarom beter dat de curator het faillissement nog niet opheft, zodat hij de failliet nog vertegenwoordigt en zich als partij kan voegen in de strafzaak. Als in de casus ook fiscale strafbare feiten aan de orde zijn, kan de contactambtenaar volstaan met het melden van een vermoeden van faillissementsfraude op het Tripartiete Overleg (TPO) tussen Belastingdienst, FIOD-ECD en Functioneel Parket.

Wanneer de Belastingdienst een faillissementsfraudezaak aandraagt, zal het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD-ECD ook zorg dragen voor de afstemming met de Fraudemeldpunten van het Openbaar Ministerie. Dit zijn meldpunten die vaak direct verbonden zijn aan een Politieregio en waar alle meldingen op fraudegebied worden verzameld. In totaal telt Nederland vijf Fraudemeldpunten, die ook bij faillissementsfraude een centrale rol vervullen. Zaken die zich lenen voor opsporing door de FIOD-ECD worden in het TPO besproken.

Meer informatie over (het taakaccent) faillissementsfraude is te vinden op <http://fenster.belastingdienst.nl> onder primair proces, taakaccenten, faillissementsfraude.

54.8. Vergoedingsregeling doen van aangifte faillissementsfraude

Diverse onderzoeken hebben uitgewezen dat in een significant deel van de faillissementen sprake is van fraude. Het is zeer gewenst dat alle vermoedens van fraude worden gemeld, zodat voor de strafrechtelijke vervolging de juiste keuzes kunnen worden gemaakt. Dit houdt echter niet in dat van elk fraudevermoeden aangifte gedaan moet worden. Veelal kan worden volstaan met het vormvrij melden van fraudevermoedens. De melding moet tenminste bevatten:

- naam, datum en nummer van het faillissement

- de NAW-gegevens van betreffende subjecten (bestuurders/ aandeelhouders/ commissarissen)
- een beschrijving van de frauduleuze handelingen (wat is er, wanneer en door wie ondernomen)
- hoe u die informatie bekend is
- eventuele bijzonderheden (omvangt schade voor de boedel, etc.).

De melding kan gedaan worden bij één van de fraudemeldpunten van het OM of bij de FIOD-ECD. Een fraudemelding door een curator kan voor het Fraudemeldpunt reden zijn om de curator te vragen alsnog aangifte te doen omdat er meer informatie met betrekking tot de betreffende (bestuurders van) failliet voorhanden is.

Kortom:

1. Bij vermoedens van faillissementsfraude altijd melding doen aan één van de Fraudemeldpunten of bij het taakaccent van de FIOD-ECD. Indien aangifte gewenst is, krijgt de curator dat te horen. Uiteraard beslist de curator zelf of hij aangifte doet.
2. Bij meer concrete en bewijsbare vermoedens van faillissementsfraude kan de curator direct (elektronisch) aangifte doen bij één van de Fraudemeldpunten.

54.8.1. Vergoedingsregeling

De FIOD-ECD wil de opsporing faillissementsfraude op een hoger plan brengen. Het melden van fraudevermoedens cq het doen van aangifte van faillissementsfraude verbetert de informatiepositie van de opsporingsinstanties. Hierdoor kan efficiënter en effectiever strafrechtelijk opgetreden worden.

Een faillissementsboedel waarin gefraudeerd is, is veelal leeg. Dit kan in de praktijk één van de drempels zijn voor het doen van aangifte van faillissementsfraude door curatoren. In dat kader is in overleg met het Ministerie van Financiën een vergoedingsregeling ontworpen om deze drempel weg te nemen.

De bestaande proceskostengarantie (Belastingdienst) en garantstellingsregeling (Justitie) blijft gewoon gehandhaafd. De nieuwe vergoedingsregeling ziet slechts op een vergoeding van de kosten voor het doen van strafrechtelijke aangifte (uren voor het doen van aangifte ad € 180, reis-en parkeerkosten) bij een ontoereikende boedel. Overigens draagt de regeling een tijdelijk karakter: het Ministerie van Justitie is bezig met het herontwerpen van de garantstellingsregeling voor curatoren. Een vergoeding voor de kosten van het melden van fraude wordt daarin meegenomen.

54.8.2. Contactgegevens

Voor inhoudelijke/vaktechnische vragen kunt u contact opnemen met de taakaccenthouder faillissementsfraude van de FIOD-ECD:
Belastingdienst/ FIOD-ECD/ Kantoor Zwolle
Taakaccent faillissementsfraude

Postbus 40085
8004 BD ZWOLLE
telefoon: 038-467 6300
fax: 038-467 6371
e-mail: faillissementsfraude@belastingdienst.nl

Voor het doen van melding of aangifte van faillissementsfraude kunt u terecht bij de Fraudemeldpunten van het Openbaar Ministerie:
Fraudemeldpunt Noord-Oost Nederland, Postbus 611, 8000 AP Zwolle, 038-4270038
fraudemeldpunt@om.nl

Fraudemeldpunt Zuid-West Nederland, Postbus 70023, 3000 LD Rotterdam, 010-2742421
fraudemeldpuntzwned@easynet.nl

Fraudemeldpunt Midden-West Nederland, Postbus 84500, 1080 BN Amsterdam, 020-5412630 fraudemeldpunt.amsterdam@om.nl

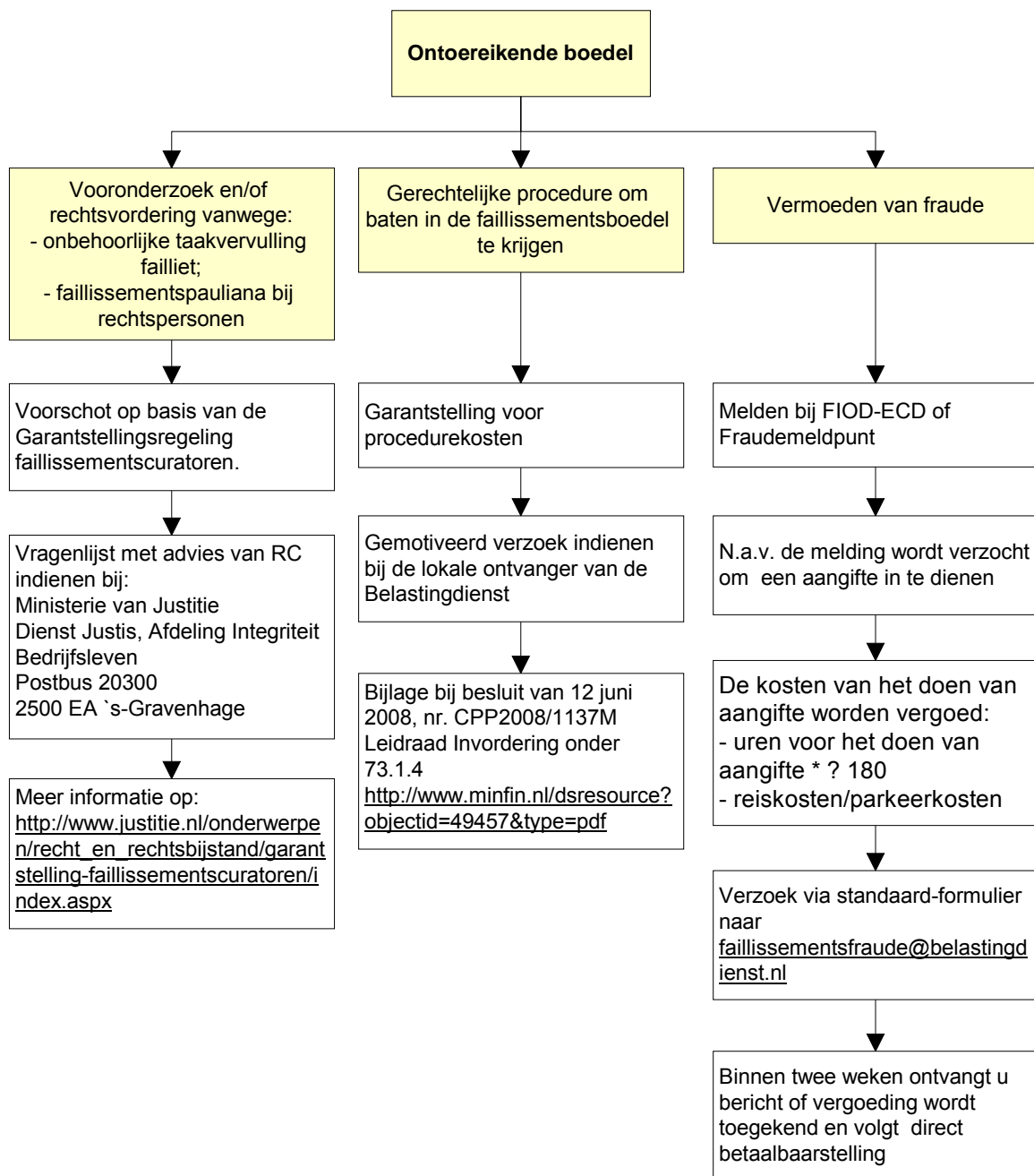
Fraudemeldpunt Noord-West Nederland, Postbus 57, 2000 AB Haarlem, 025-1207281
fraudemeldpunt@kennemerland.politie.nl

Fraudemeldpunt West Nederland, Postbus 20302, 2500 EH Den Haag, 070-3813335 fraudemeldpuntdenhaag@om.nl

Fraudemeldpunt Zuid -Oost Nederland, Postbus 528, 5600 AM Eindhoven, 040-2333312
fraudemeldpunt@brabant-zo-politie.nl

54.8.3. Schema ontoereikende boedel

Schematisch zijn er de volgende mogelijkheden om in geval van een ontoereikende boedel toch de vereiste werkzaamheden vergoed te krijgen.



54.8.4. Formulier voor vergoeding voor het doen van aangifte faillissementsfraude

Gegevens curator/ faillissement:

Curator	
Kantoor	
Straat	
Plaats	
Faillissement ¹	
Datum aangifte faillissementsfraude	
Rekeningnummer	
Bedrag	Uren: uur X € 180 = € Reiskosten: € Parkeerkosten: € Totaal: €

Dit formulier digitaal zenden aan:

B/FIOD-ECD/taakaccent faillissementsfraude Zwolle via:
faillissementsfraude@belastingdienst.nl

=====

In te vullen door FIOD-ECD:

Op verzoek van:

Datum :

Eenheid					
Contactpersoon					
Adres/Postbus					
Postcode/Plaats					
Eenheidsnummer	<table border="1"> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>				
Telefoonnummer					

(Dit formulier moet volledig ingevuld worden. Onvolledig en/of onjuist ingevulde formulieren worden per omgaande geretourneerd)

.....

¹ Indien aangifte van faillissementsfraude is gedaan in meerder faillissementen, het oudste faillissement noemen.

55. Boedelschuld

Boedelschulden zijn belastingschulden die materieel zijn ontstaan na het moment van de faillietverklaring of op of na de dag van de van toepassingverklaring van de WSNP.

In bepaalde situaties wordt de motorrijtuigenbelasting al dan niet als boedelschuld aangemerkt.

De handelwijze voor een faillissementsvordering of een melding ter verificatie inzake de WSNP is afhankelijk van de soort schuld: een faillissements/WSNP-schuld of een boedelschuld. Hierbij moet dus rekening worden gehouden met verschillende soorten vorderingen

De ontvanger meldt de boedelschuld niet aan ter verificatie bij de curator of bij de bewindvoerder. Bij faillissement geven boedelschulden een onmiddellijke aanspraak op de boedel. Bij de WSNP moeten de boedelschulden worden betaald voordat uitkeringen aan de wel onder de werking van de schuldsaneringsregeling vallende schuldeisers worden gedaan.

Boedelschulden uit een opgeheven faillissement blijven boedelschulden tijdens de toepassing van de schuldsaneringsregeling (Faillissementswet, artikel 358, lid 3). Bij afsluiting van die regeling vallen ze wel onder de schone lei. Vorderingen uit schulden die voortvloeien uit strafrechtelijke boetes vallen niet onder de schone lei (Faillissementswet, artikel 358, lid 4).

Boedelschulden bij faillissement (of algemene faillissementskosten) zijn verbintenissen die hun onmiddellijke grondslag vinden in een rechtsverhouding die pas is ontstaan door of na het uitspreken van het faillissement. Zij ontstaan door toedoen van de curator of alleen uit de wet. Het ontstaan van een boedelschuld is bepalend voor de handeling die de ontvanger moet uitvoeren.

Een boedelschuld bij de WSNP kan onder andere ontstaan rechtstreeks uit de wet of door toedoen van de schuldenaar zelf. Als de boedelschuld niet op de gewone wijze wordt betaald, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. Hij moet zich echter in beginsel wenden tot de bewindvoerder (als beheerder van de boedel). Als het niet tot betaling komt, kan de ontvanger beslag leggen op de tot de boedel behorende goederen. De ontvanger mag echter tijdens de WSNP niet tot uitwinning overgaan. Ook kan de ontvanger tijdens de WSNP niet het faillissement van de schuldenaar aanvragen in het kader van de invordering van boedelschulden. Als immers niet aan de boedelvordering wordt voldaan, kan dat leiden tot tussentijdse beëindiging van de schuldsanering.

Artikel 305 van de Faillissementswet, dat de gevolgen voor lopende huurovereenkomsten regelt, lijkt op artikel 39 van de Faillissementswet. Maar huurschulden die zijn ontstaan na de WSNP zijn in beginsel geen boedelschuld. Dit is dus anders dan bij faillissement en surseance. De schuldenaar moet de huur voldoen uit de hem ter beschikking gelaten middelen. Bij de voortzetting van beroep of bedrijf tijdens schuldsanering

is dat anders: in dat geval zijn de aan die voortzetting toe te rekenen huurpenningen wel boedelschuld (Faillissementswet, artikel 311, lid 3).

Uitzondering

Voor de belastingaanslagen die in de boedel vallen kan de ontvanger een vordering ex artikel 19 doen. Voor die belastingaanslagen geldt de WSNP namelijk niet.

De boedelschuldeiser is de schuldeiser van wie de vorderingen na het uitspreken van het faillissement zijn ontstaan.

De preferente schuldeiser in een faillissement komt in beeld als de boedelschulden zijn betaald.

Bij voortzetting van een bedrijf na faillissement spelen de boedelschulden een belangrijke rol.

Desinvesteringsaanslagen vormen in een faillissement een boedelschuld.

Een belastingaanslag op grond van artikel 29, lid 2, Wet OB is geen boedelschuld.

Dit is anders bij verkoop van een onroerende zaak bij faillissement.

Bij de vereffening van een faillissement gelden speciale regels.

Boedelschulden moeten in principe naar evenredigheid worden betaald. Er zijn verschillende mogelijkheden voor berekening van het bedrag voor de ontvanger.

Als de schuldenaar bij surseance eigenmachtig optreedt zijn er bepaalde gevolgen.

Boedelschulden die in verband met de surseance zijn ontstaan, zijn ook in een faillissement na surseance boedelschulden.

55.1. Boedelschuld en motorrijtuigenbelasting

De motorrijtuigenbelasting ziet op het houden van een motorrijtuig.

De motorrijtuigenbelasting is door de wetgever niet gekwalificeerd als boedelschuld. De motorrijtuigenbelasting is een boedelschuld als deze is ontstaan door toedoen van de curator (bijvoorbeeld als de auto wordt aangehouden om de onderneming voort te zetten), of door toedoen van de failliet. Een failliet kan bijvoorbeeld - dankzij het gebruik van de auto - in staat zijn een inkomen te verwerven, waarbij de boedel gebaat is.

In sommige gevallen is de motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum een boedelschuld, in andere gevallen niet.

De motorrijtuigenbelasting is geen boedelschuld, maar een post-faillissementschuld.

Bij het vaststellen of motorrijtuigenbelasting boedelschuld is bij de WSNP gelden een aantal bijzonderheden.

55.1.1. Motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum

In de volgende situaties is de motorrijtuigenbelasting (MB) een boedelschuld:

1. De MB is verschuldigd voor een auto die hetzij gebruikt wordt in de (voortgezette)onderneming of in verband met andere werkzaamheden van de failliet waarbij de boedel is gebaat.
2. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen en waarover hij ook de beschikking heeft, maar hij wacht hiermee verwijtbaar (te) lang, waardoor 'extra' MB schuld is ontstaan. De extra MB is een boedelschuld.
3. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen, maar die hij niet in zijn macht heeft. Hij heeft zich onvoldoende ingespannen de auto in zijn macht te krijgen.
4. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator om humanitaire redenen niet wil verkopen (bijv. de failliet heeft de auto nodig i.v.m. zijn ziekte).

In de volgende situaties is de motorrijtuigenbelasting (MB) geen boedelschuld:

1. De MB is verschuldigd voor een auto waarvan de curator het bestaan niet wist of behoorde te weten.
2. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen en waarover hij ook de beschikking heeft en heeft betrekking op de periode vanaf de datum van het faillissement tot datum van de verkoop.
3. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen, maar die hij niet in zijn macht heeft. Hij heeft zich voldoende ingespannen de auto in zijn macht te krijgen.
4. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator niet wil verkopen omdat die nauwelijks waarde heeft, onverkoopbaar is of waarvan de opbrengst niet opweegt tegen de kosten.

55.1.2. Post-faillissementschuld

Als de MB beschouwd kan worden als een post-faillissementschuld ontstaat er een bijzondere situatie. Aan de ene kant behoort de auto tot de failliete boedel waarop tenuitvoerlegging niet mogelijk is (Faillissementswet, artikel 33), terwijl aan de andere kant schulden ontstaan die de ontvanger niet op dat boedelbestanddeel kan verhalen.

Tijdens het faillissement kan beslag worden gelegd door hen die tijdens het faillissement schuldeiser van de failliet worden, op het vermogen van de schuldenaar dat buiten het faillissement blijft (Hof Amsterdam). Door de beslissing van de curator dat hij de auto niet te gelde wil maken behoort die

auto vervolgens ook niet meer tot de faillissementsboedel. Verhaal door de ontvanger daarop is dan ook mogelijk.

In de praktijk plegen curatoren in deze situatie expliciet vaak akkoord te gaan met executie door de ontvanger, hetgeen uiteraard de voorkeur verdient boven een executie zonder voorafgaand overleg met de curator.

56. Paspoortsignalering

Een belastingschuldige kan zich aan zijn verplichting tot betaling van een belastingschuld onttrekken door zich in het buitenland te vestigen. Als de ontvanger geen mogelijkheden heeft om de belastingschuld in het buitenland in te vorderen door middel van een verdrag, dan kan hij op grond van de Paspoortwet een verzoek indienen om een aantal persoonsgegevens van de belastingschuldige op te laten nemen in het register paspoortsignaleringen en de daarop gebaseerde signaleringslijst. Dit is een lijst met namen van personen aan wie zonder voorkennis van de signalerende autoriteit geen nieuw paspoort mag worden verstrekt. Dit verzoek kan de ontvanger indienen via het ministerie van Financiën (CPP) bij het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het gebruikmaken van deze mogelijkheid wordt aangeduid als paspoortsignalering.

Paspoortsignalering houdt in dat het paspoort van de belastingschuldige vervallen kan worden verklaard. Vervallenverklaring houdt in dat het reisdocument ongeldig is geworden en kan worden ingehouden door alle autoriteiten die daartoe bevoegd zijn. Het ingehouden paspoort wordt vervolgens gezonden aan de autoriteit die bevoegd is tot het verstrekken van een nieuw paspoort.

Paspoortsignalering houdt ook in dat aan de belastingschuldige een paspoort kan worden geweigerd als hij een nieuw paspoort aanvraagt. Weigering van een reisdocument houdt in dat de autoriteiten die tot afgifte zijn bevoegd, de paspoortaanvraag van de belastingschuldige niet inwilligen omdat hij zijn belasting- of premieschulden niet heeft voldaan. De afhandeling paspoortaanvraag van de gesignaleerde belastingschuldige is afhankelijk van zijn verblijfplaats.

Voor degene die niet langer over een reisdocument kan beschikken, betekent dit niet alleen dat hij in zijn bewegingsvrijheid wordt beperkt, maar ook dat een aantal landen aan hem geen (nieuwe) werk- of verblijfsvergunning verstrekt.

Paspoortsignalering is ook mogelijk voor een aansprakelijkgestelde.

Aandachtspunten bij paspoortsignalering:

- De ontvanger moet het verzoek uitvoerig motiveren. Deze motivering kan bijvoorbeeld betrekking hebben op het fiscale verleden van de belastingschuldige en kan een afweging bevatten van de eventuele (economische) gevolgen voor de belastingschuldige.
- Paspoortsignalering beperkt zich niet uitsluitend tot het 'normale' paspoort, maar kan ook betrekking hebben op andere soorten reisdocumenten.
- Aan het doen van een verzoek tot paspoortsignalering zijn voorwaarden verbonden.
- De ontvanger moet bij een verzoek tot paspoortsignalering bepaalde gegevens opnemen en bijlagen bijvoegen.

- Nadat een verzoek is ingewilligd, kan het van belang zijn dat de ontvanger nog bepaalde acties onderneemt.
- Ook de gesignaleerde belastingschuldige kan actie ondernemen. Hij kan verzet instellen tegen de signalering. De ontvanger neemt in dit geval contact op met het ministerie van Financiën.
- Paspoortsignalering kan niet worden toegepast voor de invordering van een toeslagschuld.

56.1. Passieve paspoortsignalering

Bij passieve paspoortsignalering verzoekt de ontvanger - via het ministerie van Financiën (CPP) - aan het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties om de gegevens van de belastingschuldige op te nemen in het Register Paspoortsignaleringen en de daarop gebaseerde signaleringslijst.

Als dat ministerie aan het verzoek voldoet, dan wordt de belastingschuldige met de signalering geconfronteerd op het moment dat hij een paspoort aanvraagt. Hij krijgt dan van de autoriteiten die tot afgifte zijn bevoegd, te horen dat de aanvraag niet wordt ingewilligd omdat hij zijn belasting- of premieschulden niet heeft voldaan.

Voor degene die niet langer over een reisdocument kan beschikken, betekent dit niet alleen dat hij in zijn bewegingsvrijheid wordt beperkt, maar ook dat een aantal landen aan hem geen (nieuwe) werk- of verblijfsvergunning verstrekt.

56.2. Actieve paspoortsignalering

Bij actieve paspoortsignalering verzoekt de ontvanger - via het ministerie van Financiën (CPP) - aan het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties om:

- de belastingschuldige op te nemen in het Register Paspoortsignaleringen (Passieve paspoortsignalering) en
- de minister van Justitie uit te nodigen om de belastingschuldige op te nemen in het Opsporingsregister ter onmiddellijke inhouding van zijn reisdocument

Actieve paspoortsignalering is met name doeltreffend als de belastingschuldige regelmatig deelneemt aan het grensverkeer. De Koninklijke Marechaussee, die is belast met de grensbewaking, is bevoegd tot het inhouden van het paspoort. Als de belastingschuldige in het Opsporingsregister staat vermeld (actieve paspoortsignalering), dan bestaat de mogelijkheid om zijn paspoort bij vertrek uit Nederland of bij terugkomst uit het buitenland in te houden. Het ingehouden paspoort wordt vervolgens gezonden aan de autoriteit die bevoegd is tot het verstrekken van een nieuw paspoort.

Omdat vermelding in het Opsporingsregister directe gevolgen kan hebben voor de bewegingsvrijheid van de betrokken persoon, moet de ontvanger het verzoek uitvoerig motiveren. Deze motivering kan bijvoorbeeld betrekking hebben op het fiscale verleden van de belastingschuldige en kan een afweging bevatten van de eventuele (economische) gevolgen voor de belastingschuldige.

56.3. Soorten reisdocumenten

Paspoortsignalering beperkt zich niet uitsluitend tot het 'normale' paspoort. Onder 'paspoort' wordt in dit verband ook verstaan:

- een diplomatiek paspoort
- een dienstpaspoot
- een reisdocument voor vluchtelingen of vreemdelingen
- een nooddocument

Een ander belangrijk reisdocument is de Nederlandse identiteitskaart, ook wel bekend als de 'toeristenkaart'. De Nederlandse identiteitskaart kan niet vervallen worden verklaard of worden geweigerd.

56.4. Voorwaarden paspoortsignalering

Aan het doen van een verzoek tot paspoortsignalering zijn voorwaarden verbonden:

- De belastingschuldige is nalatig in het nakomen van zijn verplichting tot belastingbetaling.
- Er is een gegronde vermoeden dat de belastingschuldige zich door verblijf buiten één van de landen van het Koninkrijk aan de wettelijke mogelijkheden tot invordering van de verschuldigde gelden onttrekt of zal onttrekken. Wanneer de belastingschuldige nog in Nederland woont, zullen in het algemeen alle invorderingsmogelijkheden moeten zijn benut voordat tot signalering kan worden overgegaan.
- De invorderbare belastingsschuld moet € 5.000 of meer bedragen. Deze schuld moet in redelijkheid materieel verschuldigd zijn en niet oninbaar zijn geleden. De materiële verschuldigdheid moet blijken uit een schriftelijke verklaring van de inspecteur. De inspecteur geeft hierin aan op welke gronden er sprake is van de materiële verschuldigdheid van de schuld of van een deel daarvan.

In sommige gevallen blijft paspoortsignalering achterwege.

56.4.1. Nalatigheid

Paspoortsignalering kan plaatsvinden ten laste van de persoon die nalatig is in het nakomen van zijn betalingsverplichting aan de fiscus, bijvoorbeeld wanneer de belastingschuldige niet bereid is om een betalingsregeling te

treffen. Het bestaan van de belastingschuld, zonder dat het de ontvanger is gebleken dat de betrokkene deze schuld niet wil voldoen, is niet voldoende.

Daarnaast moet er een gegrond vermoeden zijn dat de belastingschuldige zich door verblijf in het buitenland aan de mogelijkheid tot invordering onttrekt of zal onttrekken.

56.4.2. Vermoeden onttrekking bij verblijf in buitenland

Paspoortsignalering kan plaatsvinden ten laste van de persoon die nalatig is in het nakomen van zijn betalingsverplichting aan de fiscus. Ook moet er een gegrond vermoeden zijn dat de belastingschuldige zich door verblijf in het buitenland aan de mogelijkheid tot invordering onttrekt of zal onttrekken. Er is sprake van een dergelijk gegrond vermoeden als de ontvanger - ondanks de aanwezigheid van verhaalsmogelijkheden - minstens één van de volgende zaken aannemelijk kan maken:

- De invordering van de verschuldigde gelden in het buitenland kan niet plaatsvinden, bijvoorbeeld door het ontbreken van een bekend adres.
- De ontvanger heeft geprobeerd de verschuldigde gelden in het buitenland in te vorderen, maar dit heeft niet tot resultaat geleid. Hieronder wordt ook verstaan het vragen van bijstand bij de invordering aan een ander land.

56.4.3. Vermoeden onttrekking en vertrek uit Nederland

Paspoortsignalering kan plaatsvinden ten laste van de persoon die nalatig is in het nakomen van zijn betalingsverplichting aan de fiscus. Daarnaast moet er een gegrond vermoeden zijn dat de belastingschuldige zich door verblijf in het buitenland aan de mogelijkheid tot invordering onttrekt of zal onttrekken. Een gegrond vermoeden dat de betrokkene naar het buitenland zal vertrekken om zijn belasting niet te betalen, zal moeten blijken uit zijn gedragingen. Voorbeelden hiervan zijn:

- verkoop van woning en/of inboedel
- het opzeggen van de huur
- het niet opgeven van woon- of verblijfplaats

Een gegrond vermoeden is in ieder geval aanwezig als de ontvanger de volgende zaken kan aantonen:

Situatie belastingschuldige	Voorwaarde verzoek om paspoortsignalering
<p>De belastingschuldige woont nog op een bekend adres in Nederland, maar de ontvanger vermoedt dat hij zich door vertrek naar het buitenland zal gaan onttrekken aan zijn verplichtingen.</p> <p>De belastingschuldige is een zeevarende, een binnenschipper in internationaal verkeer, of een andere persoon die in het buitenland werkzaam is.</p>	<p>De ontvanger moet kunnen aantonen dat de belastingschuldige daadwerkelijk handelingen verricht waaruit zijn aanstaande vertrek blijkt of dat het gaat om een fictief adres.</p> <p>De ontvanger moet kunnen aantonen dat de belastingschuldige niet als ingezetene in de Basisadministratie Persoonsgegevens van een gemeente is ingeschreven.</p> <p>De ontvanger gaat dit na bij de laatstbekende woongemeente als betrokkene na 1 oktober 1994 Nederland heeft verlaten. Heeft betrokkene voor die datum Nederland verlaten, dan moet de ontvanger altijd navraag doen bij het Bureau Vestigingsregister.</p>

56.5. Minimumbedrag paspoortsignalering

Paspoortsignalering kan plaatsvinden wanneer de invorderbare belasting- en/of premieschuld € 5.000 of meer bedraagt. Onder invorderbare belastingenschuld wordt verstaan de totale belastingenschuld die:

- in redelijkheid materieel verschuldigd is
- en
- niet oninbaar is geleden

Als de ontvanger een verzoek om paspoortsignalering wil doen voor een invorderbare belastingenschuld van minder dan € 5.000, dan neemt hij vooraf contact op met het ministerie van Financiën (CPP).

Voor actieve paspoortsignalering moet de belastingenschuld minimaal € 5.000 bedragen.

56.5.1. Schuldsoorten paspoortsignalering

Paspoortsignalering kan plaatsvinden voor de aan het Rijk verschuldigde belastingen of premies inzake sociale verzekeringen. Hieronder vallen ook alle heffingen rechten en andere gelden, inclusief boetes, kosten en rente, die de Belastingdienst heft en int.

56.5.2. Geen paspoortsignalering

Paspoortsignalering vindt uitsluitend plaats als er aanwijzingen zijn dat de signalering tot succes kan leiden. Signalering blijft achterwege als:

- blijkt dat een belastingschuldige niet in staat is zijn schuld te voldoen
- de belastingschuldige geen Nederlands paspoort nodig heeft; signalering is dan zinloos

Van paspoortsignalering wordt ook geen gebruik gemaakt om een belastingschuldige te dwingen om heffingsgegevens aan de inspecteur te verstrekken.

56.6. Paspoortsignalering aansprakelijkgestelden

De Paspoortwet vermeldt dat weigering of vervallenverklaring van het paspoort kan plaatsvinden van de persoon die nalatig is in het nakomen van zijn verplichting tot betaling van zijn belasting en/of premieschuld. Dit houdt in dat paspoortsignalering ook kan plaatsvinden voor een persoon die op grond van een aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet, een betalingsverplichting heeft en zich daaraan door verblijf in het buitenland onttrekt of zal onttrekken.

56.7. Indienen verzoek paspoortsignalering

Als de ontvanger een verzoek tot paspoortsignalering wil doen, dan moet hij in het verzoek bepaalde gegevens opnemen en bijlagen bijvoegen. De ontvanger richt het verzoek tot paspoortsignalering aan het volgende adres:

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
agentschap BPR
Postbus 10451
2500 HL Den Haag

Daarnaast stuurt de ontvanger het verzoek naar het volgende adres:

Ministerie van Financiën,
CPP
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Het ministerie van Financiën tekent het verzoek en stuurt het vervolgens door naar het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties beoordeelt het verzoek tot paspoortsignalering.

56.7.1. Gegevens verzoek

Als de ontvanger een verzoek tot paspoortsignalering wil doen, dan moet hij in ieder geval de volgende gegevens over de belastingschuldige opnemen:

Soort gegevens	Gewenste specificatie	Bijzonderheden
Persoonlijke gegevens	- naam - geslacht - geboortedatum - geboorteplaats - geboorteland - nationaliteit	Voornaam/voornamen en eventueel voorvoegsels voluit
Woon-/verblijfplaats	- adres in Nederland - woonplaats in Nederland - adres in buitenland - woonplaats in buitenland - datum van vertrek naar het buitenland	- het gaat om het laatst bekende adres in Nederland - adres in buitenland en vertrekdatum indien bekend
Reisdocumentgegevens	- letter en nummer - autoriteit van verstrekking - datum van afgifte - einde geldigheidsduur	
Paspoortwet, artikel 22, letter a		
Debiteurenoverzicht	De verschuldigde invorderingsrente	Het gaat om de invorderingsrente tot aan de datum van het indiening verzoek
Ondernomen acties en resultaten daarvan	- de genomen invorderingsmaatregelen - pogingen tot opsporing van de verblijfplaats - pogingen tot het treffen van een betalingsregeling vanuit het buitenland, met vermelding van de data, etc.	Met vermelding van de data
Achtergrond	- waarom wordt aangenomen dat de belastingschuldige nalatig is - eventuele andere gegevens voor de beoordeling van het gegronde vermoeden dat belastingschuldige zich door verblijf in het buitenland aan invordering van de verschuldigde gelden onttrekt of zal gaan onttrekken	
Soort verzoek	- verzoek tot paspoortsignalering of - verzoek tot handhaving van een signalering	Bij handhaving verstrekt u alleen de (gewijzigde) relevante gegevens
Gegevens behandelaar	- naam - doorkiesnummer	

56.7.2. Bijlagen verzoek

De ontvanger moet bij het verzoek tot paspoortsignalering in ieder geval de volgende bijlagen voegen:

- een verklaring van het gemeentebestuur over de woon- of verblijfplaats van de belastingschuldige. Voordat de ontvanger het verzoek tot (handhaving van de) signalering doet, gaat hij zorgvuldig na bij de laatstbekende woongemeente of de belastingschuldige (weer) als ingezetene in de Basisadministratie Persoonsgegevens van een gemeente is ingeschreven.
- een kopie van een aangetekende brief aan de belastingschuldige waarin hij op de hoogte is gesteld van de belastingschuld
- een verklaring van de inspecteur waaruit blijkt:

- of de belastingaanslagen waarvoor het verzoek wordt gedaan onherroepelijk vaststaan

en

- of (een deel van) de belasting- en/of premieschuld in redelijkheid materieel verschuldigd kan worden geacht

56.7.3. Beoordelen verzoek

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties beoordeelt het verzoek om paspoortsignalering. Er zijn twee mogelijke beoordelingen van het verzoek:

Tabel Beoordeling verzoek paspoortsignalering

Mogelijke beoordeling	Opvolging
Het verzoek wordt afgewezen	Het ministerie stuurt het verzoek en de bijlagen naar de ontvanger terug. In een begeleidende brief wordt de reden van afwijzing vermeld. Een reden voor afwijzing kan zijn dat het verzoek te weinig gegevens bevat om het te kunnen beoordelen.
Het verzoek wordt toegewezen	De belastingschuldige wordt op de lijst van gesignaleerden geplaatst. Bij een aanvraag tot verstrekking van een reisdocument gaat de tot verstrekking van reisdocumenten bevoegde autoriteit (veelal zal de aanvraag in het buitenland gedaan worden) na of de persoon op deze lijst voorkomt.

56.8. Bewaken voortgang paspoortsignalering

Nadat het ministerie van Buitenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties een verzoek tot paspoortsignalering heeft ingewilligd, kunnen er bepaalde gegevens wijzigen. De ontvanger geeft deze wijzigingen door aan het ministerie van Financiën. Als hij daartoe reden ziet, zal de ontvanger binnen een termijn van 2 jaar om handhaving van de signalering moeten verzoeken. Als de redenen voor de signalering zijn vervallen, dan bericht de ontvanger dit aan het ministerie van Financiën. De ontvanger gaat niet over tot oninbaar lijden van een belastingschuld waarvoor hij om signalering heeft gevraagd. Hij waakt ervoor dat de belastingschuld niet verjaart.

Met de instanties die bij een signalering zijn betrokken, onderhoudt de ontvanger rechtstreeks contact, met uitzondering van de consulaten in het buitenland.

56.8.1. Wijziging gegevens

Wijzigingen of aanvullingen die van belang kunnen zijn voor een paspoortsignalering, meldt de ontvanger onmiddellijk aan het ministerie van Financiën (CPP). Voorbeelden hiervan zijn:

- een adreswijziging

- een wijziging van de omvang van de belastingschuld
- het treffen van een regeling

56.8.2. Handhaven na twee jaar

Als de ontvanger daartoe reden ziet, dan kan hij een verzoek tot handhaving van de paspoortsignalering doen. Dit wordt dan door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties als een nieuw verzoek beschouwd. Als de ontvanger - 2 jaar nadat een verzoek tot signalering is gedaan - niet uitdrukkelijk (nogmaals) om handhaving verzoekt, dan verwijdt het agentschap BPR van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties de gegevens uit het Register Paspoortsignaleringen.

56.8.3. Intrekken na twee jaar

Als de ontvanger de paspoortsignalering niet wil handhaven omdat de redenen van het signaleringsverzoek zijn vervallen, dan meldt hij dit tijdig voor het verstrijken van de termijn van 2 jaar aan het ministerie van Financiën (CPP) onder opgaaf van redenen.

56.8.4. Niet-oninbaar lijden

De ontvanger gaat niet over tot oninbaar lijden van een belastingschuld waarvoor om paspoortsignalering is verzocht. Hij gaat aan de hand van de voorwaarden regelmatig na of paspoortsignalering nog zin heeft.

56.8.5. Verjaring belastingschuld

Tijdens de periode van paspoortsignalering zorgt de ontvanger ervoor dat geen verjaring optreedt van de belastingschuld, waarvoor om paspoortsignalering is of wordt verzocht.

Als de schuld desondanks is verjaard, dan moet de ontvanger aan het ministerie van Financiën (CPP) voorstellen om de paspoortsignalering in te trekken.

56.8.6. Contact andere instanties

De ontvanger onderhoudt rechtstreeks de contacten met de instanties die bij een signalering zijn betrokken. Dit met uitzondering van een verzoek tot opneming/wijziging of handhaving en een verzoek tot verwijdering van gegevens uit het register paspoortsignaleringen. Het is echter niet de bedoeling dat de ontvanger een rechtstreekse briefwisseling of ander contact onderhoudt met de consulaten in het buitenland.

Contacten met buitenlandse vertegenwoordigingen gaan via het volgende adres:

Ministerie van Buitenlandse Zaken
DPC/CI
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

56.9. Afhandeling paspoortaanvraag

Wie een paspoortaanvraag van een gesignaleerde belastingschuldige afhandelt, is afhankelijk van de vraag waar de belastingschuldige verblijft. Afhankelijk van de vraag of de belastingschuldige al dan niet in Nederland verblijft, wordt de paspoortaanvraag afgehandeld door één van de volgende paspoortafgevendende autoriteiten:

- de burgemeester van de gemeente waar belastingschuldige als ingezetene staat ingeschreven in de Gemeentelijke Basisadministratie (GBA)
- de burgemeester van de gemeente Den Haag als de belastingschuldige niet als ingezetene staat ingeschreven in de GBA van een gemeente in Nederland
- het ministerie van Buitenlandse Zaken bij verblijf van belastingschuldige in het buitenland

Het is mogelijk dat een paspoortafgevendende autoriteit tijdens de behandeling van de paspoortaanvraag contact opneemt met de ontvanger. Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige contact opneemt met de ontvanger om tot overeenstemming te komen over de afwikkeling van zijn belastingschuld. De belastingschuldige heeft namelijk van de paspoortafgevendende autoriteit bericht gekregen van het voornemen om de paspoortaanvraag te weigeren. De overeenstemming tussen de ontvanger en de belastingschuldige kan bestaan uit:

- de volledige betaling van de openstaande schuld
- het treffen van een betalingsregeling
- het alsnog indienen van aangiftebiljetten

Als de ontvanger met belastingschuldige zodanige overeenstemming bereikt dat tot verstrekking van een paspoort kan worden overgegaan, dan meldt hij dat aan de paspoortafgevendende autoriteit. Zonodig kan de geldigheidsduur en/of het aantal landen waarvoor het paspoort kan worden gebruikt, worden beperkt. Dit zal met name gebeuren als de ontvanger zekerheid wenst dat de belastingschuldige zijn toezeggingen nakomt.

Als de ontvanger geen overeenstemming bereikt met de belastingschuldige, dan hoeft hij de paspoortafgevendende autoriteit daarover niet in te lichten. De paspoortafgevendende autoriteit zal binnen een bepaalde periode in beginsel een paspoort weigeren. Dit gebeurt ook als de gesignaleerde belastingschuldige niet reageert op het voornemen van de paspoortafgevendende autoriteit om de aanvraag voor een paspoort te weigeren. De paspoortafgevendende autoriteit kan echter toch besluiten een paspoort te verstrekken, ondanks bezwaren van de ontvanger.

56.9.1. Geen reactie paspoorthouder

Als de gesignaleerde belastingschuldige niet reageert op het voornemen van de paspoortafgevendende autoriteit om de aanvraag voor een paspoort te weigeren, dan verstuurt de paspoortafgevendende autoriteit binnen een

bepaalde periode bericht van de weigering of vervallenverklaring naar de belastingschuldige.

Als de paspoortafgevende autoriteit van oordeel is dat de gesignaleerde belastingschuldige door de weigering onevenredig wordt benadeeld, neemt hij contact met de ontvanger op. Hij geeft het ingehouden reisdocument terug of verstrekt een reisdocument met beperkte mogelijkheden. Vervolgens licht hij het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in en vermeldt het oordeel van de ontvanger over de genomen beslissing.

56.9.2. Persoonlijke situatie

Een paspoortafgevende autoriteit kan besluiten om een paspoort te verstrekken, ondanks het feit dat de ontvanger daartegen bezwaar maakt. Deze situatie kan zich voordoen als deze autoriteit van oordeel is dat er omstandigheden zijn waarbij het privébelang van de gesignaleerde belastingschuldige boven het belang van de ontvanger gaat.

In dat geval zal de paspoortafgevende autoriteit contact met de ontvanger opnemen. Vervolgens wordt het ingehouden reisdocument teruggegeven, of een reisdocument verstrekt met beperkte mogelijkheden. Ook licht de paspoortafgevende autoriteit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in en vermeldt daarbij het oordeel van de ontvanger over de genomen beslissing.

De ontvanger zal altijd instemmen met de afgifte van een tijdelijk paspoort als dringende familieomstandigheden daartoe aanleiding geven, ondanks eventuele verdere bezwaren.

56.10. Bezwaar tegen weigering afgifte paspoort

De gesignaleerde belastingschuldige kan een bezwaarschrift indienen tegen een beschikking om hem een paspoort te weigeren of zijn paspoort vervallen te verklaren. Hij doet dat bij degene die de beslissing tot weigering of vervallenverklaring heeft genomen. Tegen de afwijzende beslissing op een bezwaarschrift kan hij beroep instellen bij de administratieve rechter. In deze procedure kan niet de belastingaanslag worden getoetst, omdat daarvoor een afzonderlijke administratieve rechtsgang bestaat.

56.11. Overleg met ministerie in bijzondere gevallen

Bij paspoortsignalering voert de ontvanger in de volgende gevallen overleg met het ministerie van Financiën (CPP):

- De ontvanger heeft vragen over beleidsmatige toepassing en/of achtergronden van de regelgeving.
- De gesignaleerde belastingschuldige spant een procedure aan. De ontvanger brengt het ministerie daarvan op de hoogte onder overlegging van de relevante stukken.

57. Buitenlandse invordering belastingschuld

Buitenlandse invordering gaat over de bijstand bij de invordering in een andere staat op verzoek van Nederland en vice versa. Aan deze bijstand moet een internationale regeling of verdrag ten grondslag liggen. Zo kent de Europese Unie (EU) diverse regelingen op grond waarvan een beroep op de wederzijdse bijstand bij de invordering kan worden gedaan. Ook buiten Europees verband heeft Nederland verdragen gesloten waarin een afspraak is gemaakt over het verlenen van bijstand bij de invordering.

Als er geen verdrag is gesloten, kan paspoortsignalering worden overwogen. Slechts in bijzondere gevallen kan civiele invordering in het buitenland worden toegepast, waarbij toestemming van het ministerie van Financiën nodig is.

Wederzijdse bijstand bij de invordering is niet alleen mogelijk voor de belastingschuldige zelf, maar ook voor een aansprakelijkgestelde. Erfgenamen zijn in internationaal verband overigens slechts aansprakelijk voor de schuld van een overledene tot de hoogte van hun erfdeel.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen internationale regelingen voor:

- de invordering van belastingen
- de invordering van premies

Er zijn vier vormen van wederzijdse bijstand:

- Notificatie (het betekenen of uitreiken van stukken).
Daarbij gaat het om verzoeken om notificatie aan een andere staat en verzoeken om notificatie van een andere staat.
- Het uitwisselen van inlichtingen.
Daarbij gaat het om verzoeken om inlichtingen aan een andere staat en verzoeken om inlichtingen van een andere staat.
- Het nemen van conservatoire maatregelen. Daarbij gaat het om verzoeken om conservatoire maatregelen aan een andere staat en verzoeken om conservatoire maatregelen van een andere staat.
- Het nemen van invorderingsmaatregelen. Daarbij gaat het om verzoeken om bijstand bij de invordering aan een andere staat en verzoeken om bijstand bij de invordering van een andere staat.

Alvorens te verzoeken om bijstand moet de ontvanger weten:

- wanneer het mogelijk of nuttig is om bijstand in een andere staat te vragen
- wat de betrokken instanties zijn
- het minimumbedrag dat bij een verzoek om wederzijdse bijstand wordt gehanteerd.

Andersom kan de ontvanger - wanneer hij voor een andere staat een verzoek om bijstand ontvangt - met vragen worden geconfronteerd:

- Hoe te handelen in geval van faillissement of WSNP van de belastingschuldige?
- Kan het faillissement ook voor een buitenlandse belastingschuld van de belastingschuldige worden aangevraagd?

Belastingnet biedt toegang tot een portaal Internationaal met regelgeving, standaard documenten, jurisprudentie en landendocumentatie.

- Onder Regelgeving zijn overzichten opgenomen van internationale regelingen: één voor belastingen en één voor premies. Via deze overzichten kan de ontvanger op eenvoudige wijze zien of er met een bepaalde staat een regeling is gesloten, op basis waarvan hij een verzoek om wederzijdse bijstand kan doen.
- Per land is aangegeven welke vorm van wederzijdse bijstand mogelijk is en wat het minimumbedrag is waarvoor bijstand kan worden gevraagd. Daarbij is van belang op welke internationale regeling het verzoek moet worden gebaseerd, als er ten aanzien van een bepaald land meerdere regelingen van kracht zijn.

57.1. Bijstand bij invordering in een andere staat

Bijstand bij de invordering in een andere staat komt in het algemeen pas aan de orde als kan worden aangenomen dat het treffen van invorderingsmaatregelen in Nederland zelf niet - of niet geheel - tot betaling van de schuld zal leiden. Daarbij hoeft de ontvanger niet te wachten tot de invordering is gestart of afgerond. Ook een (mogelijkheid tot) paspoortsignalering, lijfswang of aansprakelijkstelling staat een verzoek om bijstand bij de invordering niet in de weg.

Een verzoek om inlichtingen kan in elk stadium van de invordering worden gedaan.

Voor het treffen van conservatoire maatregelen moet de ontvanger beschikken over een geldige titel (een betekend dwangbevel).

Een verzoek om notificatie (uitreiken of betekenen van stukken) kan nuttig zijn als de ontvanger er zeker van wil zijn dat het te notificeren stuk de belastingschuldige daadwerkelijk bereikt. Het aangezochte land maakt immers een verklaring betreffende notificatie op waaruit blijkt of - en zo ja op welke wijze - het stuk ter kennis is gebracht van de belastingschuldige. Notificatie staat naast de procedure voor het betekenen van stukken en het per post betekenen van een dwangbevel in het buitenland.

57.2. Samenloop internationale regelingen

Als de ontvanger aan een bepaalde staat bijstand bij de invordering kan vragen op grond van meerdere internationale regelingen, kan het verzoek worden gebaseerd op de regeling die de ruimste mogelijkheden biedt.

Op deze regel is een uitzondering: invordering van premies, op grond van het verdrag inzake de Wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het zogenaamde WABB-verdrag) in combinatie met Verordening 1408/71/EEG. In dit geval beroept de ontvanger zich op deze verordening.

57.3. Betrokken instanties

Het ministerie van Financiën maakt het beleid voor de wederzijdse bijstand. In bepaalde gevallen neemt de ontvanger contact op met het ministerie naar aanleiding van een verzoek om bijstand van een andere staat.

Het ministerie heeft zijn uitvoerende werkzaamheden verlegd naar centrale aanspreekpunten binnen de Belastingdienst:

- Voor de organisatieonderdelen van de Belastingdienst die niet belast zijn met douaneaangelegenheden, fungeert de Belastingdienst FIOD-ECD/kantoor Amsterdam, team Internationaal als centraal aanspreekpunt.
- Voor de organisatieonderdelen van de Belastingdienst belast met douaneaangelegenheden, is het centrale aanspreekpunt de Belastingdienst/Douane<Belastingdienst/Douane<regio>/kantoor<plaats

Functioneel vallen de centrale aanspreekpunten onder het ministerie. Naast deze centrale aanspreekpunten zijn er nog andere instanties betrokken bij de internationale invordering van premies.

57.3.1. FIOD-ECD/kantoor Amsterdam, team Internationaal

De Belastingdienst FIOD-ECD/kantoor Amsterdam, team Internationaal is belast met (het toezicht op) de juiste en tijdige uitvoering van de wederzijdse bijstand bij de invordering voor:

- belastingen naar inkomen, winst en vermogen
- belastingen van na
- de omzetbelasting (leveringen en diensten)
- belastingen op verzekeringspremies

Dit centrale aanspreekpunt onderhoudt in de individuele gevallen de contacten met andere staten. Alle verzoeken om wederzijdse bijstand bij de invordering voor deze belastingen moet de ontvanger daarom rechtstreeks richten aan Belastingdienst/FIOD-ECD kantoor Amsterdam:

Belastingdienst/FIOD-ECD kantoor Amsterdam
Postbus 59395
1040 KJ Amsterdam
Telefoon: (020) 687 42 42
Telefax: (020) 687 42 40

U kunt dit aanspreekpunt ook mailen.

57.3.2. Belastingdienst/Douane

De werkzaamheden voor de wederzijdse bijstand bij de invordering in douaneaangelegenheden worden uitgevoerd door de Belastingdienst/Douane <regio>/kantoor <plaats>. Het kantoor houdt toezicht op de juiste en tijdige uitvoering van de wederzijdse bijstand bij de invordering voor onder andere:

- schuldvorderingen die verband houden met douanerechten (invoerrechten en uitvoerheffingen)
- accijnzen
- antidumpingrechten
- compenserende rechten bij invoer
- terugvordering landbouwrestituties
- suikerheffingen

De Belastingdienst/Douane <regio>/kantoor <plaats> onderhoudt in de individuele gevallen de contacten met de andere staten. De douanekantoren richten hun verzoeken om wederzijdse bijstand bij de invordering aan een andere staat dan ook rechtstreeks aan: (is gereserveerd)

57.3.3. Instanties voor premies

Voor de buitenlandse invordering van sociale verzekeringspremies bestaan afzonderlijke internationale regelingen, waarbij andere autoriteiten zijn belast met de wederzijdse bijstand. Dit betekent dat voor de belastingaanslagen waarbij de loonheffing of inkomstenbelasting met de premieheffing zijn gecombineerd, de ontvanger de belastingaanslag moet splitsen in een deel belasting en een deel premie.

Voor de verschuldigde belasting respectievelijk premie doet de ontvanger afzonderlijk een verzoek om bijstand. Dit geldt niet als de ontvanger een beroep doet op de Belastingregeling voor het Koninkrijk. In dat geval hoeft het bedrag niet te worden gesplitst en kan de ontvanger de in te vorderen belastingaanslag rechtstreeks zenden aan het centrale aanspreekpunt.

57.3.4. Overleg ministerie bij verzoek aan een andere staat

De ontvanger legt een verzoek om bijstand bij de invordering van een andere staat voor aan het ministerie van Financiën als het verzoek kan leiden tot aantasting van de openbare orde of andere wezenlijke belangen van de Staat kunnen worden geschaad, of als het verzoek invloed kan hebben op het gevoerde beleid. Hiervan is in ieder geval sprake:

- bij strafrechtelijke aspecten
- grote financiële of economische belangen
- als een aangezochte staat de door Nederland verzochte bijstand niet, onvolledig of niet tijdig verstrekt

- als de te verlenen bijstand een commercieel, industrieel of een beroepsgeheim zou onthullen
- als de bevoegdheden om aan het verzoek te voldoen ontbreken
- als een andere staat zijn beklag doet over de handelingen van de Belastingdienst

Daarnaast neemt de ontvanger contact op met het ministerie als hij voor zijn invorderingsactie toestemming nodig heeft; dat is wanneer hij:

- in Nederland het faillissement van de schuldenaar voor een buitenlandse schuld wil aanvragen
- lijfswang wil toepassen
- beslag wil leggen ten laste van een bedrijf waaraan meer dan 50 werknemers zijn verbonden en dat bedrijf door de invorderingsmaatregelen bedreigd wordt in zijn voortbestaan

De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt hiervan in kennis.

57.4. Aansprakelijkheid

De ontvanger kan aan een andere staat om bijstand bij de invordering vragen voor een aansprakelijkheidsschuld. Daarbij gelden dezelfde regels als voor een verzoek om bijstand voor een hoofdschuldenaar.

Als de ontvanger een derde (mede) aansprakelijk kan stellen of aansprakelijk heeft gesteld voor de voldoening van een belastingenschuld, moet hij eerst proberen de schuld te verhalen op de vermogensbestanddelen van de belastingsschuldige zelf; dus ook op die bestanddelen die zich in een andere staat bevinden. Pas daarna kan hij zich verhalen op de vermogensbestanddelen van de aansprakelijkgestelde.

57.5. Aansprakelijkheid erfgenamen

Als de ontvanger een buitenlandse belastingenschuld moet invorderen van een overledene, wordt de dwanginvordering beperkt tot de waarde van de nalatenschap en/of de goederen die de erfgenamen uit de nalatenschap hebben verkregen.

57.6. Minimum bedrag buitenlandse invordering

Voor het doen van een verzoek om wederzijdse bijstand (inlichtingen, notificatie en invordering) moet het verschuldigde bedrag aan belasting of premie € 227 of meer zijn.

Bij toepassing van het Benelux Invorderingsverdrag en het verdrag met België is dit € 750.

Bij toepassing van het verdrag met Duitsland is dit € 700.

Bij toepassing van de Richtlijn 76/308/EEG, gewijzigd bij Richtlijn 2001/44/EG, geldt een ondergrens van € 1.500. Dit is het bedrag van alle belastingaanslagen in het verzoek samen, inclusief de verschuldigde rente, vervolgingskosten en bestuurlijke boeten.

In de relatie met Nieuw-Zeeland is nog geen minimumbedrag bepaald.

Voor een voorstel tot het nemen van conservatoire maatregelen is in alle gevallen een minimumbedrag van € 2.269 vastgesteld.

57.7. Buitenlandse invordering bij faillissement

Een in Nederland uitgesproken faillissement heeft in beginsel een universele werking. Naar Nederlands recht omvat het dus alle vermogensbestanddelen van de gefailleerde, waar deze zich ook bevinden.

Of het Nederlandse faillissementsvonnis in het buitenland daadwerkelijk wordt erkend, wordt bepaald door het recht van het andere land. Als dit niet het geval is, kunnen de afzonderlijke crediteuren zich blijven verhalen op de vermogensbestanddelen die zich in het buitenland bevinden. Deze doorbreking van de paritas creditorum wordt zoveel mogelijk beperkt door artikel 203-205 van de Faillissementswet.

Voor zover dit niet bij een Nederland bindende internationale regeling anders is bepaald, heeft een faillissement dat in een andere staat is uitgesproken territoriale werking. Deze beperking is erop gericht dat voor zich in Nederland bevindende vermogensbestanddelen beslag en executie door crediteuren in Nederland - ondanks het in het buitenland uitgesproken faillissement - mogelijk blijven. De bevoegdheid van de buitenlandse curator wordt door het voor het faillissement toepasselijke buitenlandse recht bepaald.

Een in het buitenland uitgesproken faillissement heeft een beperkte territoriale werking. Dat betekent dat zo'n faillissement niet werkt in Nederland. Met andere woorden: eventuele vermogensbestanddelen in Nederland vallen niet onder een buitenlands faillissementsbeslag. Op deze algemene uitgangspunten is een uitzondering. In Europees verband is namelijk een Insolventieverordening van kracht (Verordening betreffende insolventieprocedures (PbEG L 160, 30 juni 2000, nr. 1346/2000)). Als er ten aanzien van een belastingsschuldige in een van de EU-lidstaten - met uitzondering van Denemarken - een insolventieprocedure (hoofdprocedure) is geopend, kan in een andere EU-lidstaat op grond van deze verordening een zogenaamde secundaire insolventieprocedure worden geopend. Er moet dan wel sprake zijn van een 'vestiging' in de zin van de verordening. Met het openen van een secundaire procedure wordt bereikt dat de ontvanger toch het bodem(voor)recht geldend kan maken (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.4.15).

Er zijn diverse situaties denkbaar waar de Nederlandse ontvanger een belastingsschuld heeft in te vorderen van een gefailleerde:

- Er is een insolventieprocedure in Nederland geopend en in een andere EU-lidstaat zijn vermogensbestanddelen van de belastingsschuldige aanwezig.

- Er is een insolventieprocedure in een andere EU-lidstaat geopend.
- Er is in Nederland een insolventieprocedure geopend en in een andere staat (geen EU-lidstaat) zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige aanwezig. Met die andere staat heeft Nederland een invorderingsverdrag gesloten.
- Er is in Nederland een insolventieprocedure geopend en in een andere staat (geen EU-lidstaat) zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige aanwezig. Met die andere staat heeft Nederland geen invorderingsverdrag gesloten.

Uiteraard gelden deze situaties ook vice versa, maar die situaties zijn voor de Nederlandse ontvanger - gezien vanuit het standpunt van schuldeiser - minder van belang.

57.7.1. Verhaal in EU-lidstaat

Als in Nederland een insolventieprocedure (hoofdprocedure) is geopend, vallen op grond van de Insolventieverordening alle vermogensbestanddelen in een van de andere EU-lidstaten (met uitzondering van Denemarken) onder het faillissementsbeslag. Het is aan de curator deze uit te winnen.

57.7.2. Faillissement in EU-lidstaat

In artikel 40 van de Insolventieverordening is bepaald dat zodra in een lidstaat een dergelijke procedure wordt gestart, de in die lidstaat bevoegde rechter of de door de rechter benoemde curator de bekende schuldeisers daarvan onverwijld in kennis stelt. De schuldeisers worden daarbij uitgenodigd hun faillissementsvorderingen in te dienen.

In dit geval zal de buitenlandse curator dus de bekende schuldeisers, waaronder de Nederlandse ontvanger, in andere EU-lidstaten (met uitzondering van Denemarken) in kennis stellen. De ontvanger meldt de vordering rechtstreeks aan bij de buitenlandse curator, tenzij er in Nederland aanleiding is een secundaire procedure te openen (PbEG L 160, 30 juni 2000, nr. 1346/2000).

57.7.3. Verhaal in niet-EU-lidstaat

Als er in Nederland een faillissement van een belastingschuldige is uitgesproken en in een andere (geen EU-lid) staat zijn vermogensbestanddelen aanwezig of worden deze vermoed, dan kunnen twee situaties worden onderscheiden:

- Met de andere staat is een internationale regeling gesloten.
- Met de andere staat is geen internationale regeling gesloten.

Als er met de andere staat een internationale regeling is gesloten, meldt de ontvanger eventuele vermogensbestanddelen in het buitenland aan de curator. Daarnaast doet hij voor de vorderingen een verzoek om bijstand bij de invordering aan de andere staat via het centrale aanspreekpunt. De ontvanger stelt de curator in kennis van zijn verzoek om bijstand.

De ontvanger kan er uiteraard ook voor kiezen om de Nederlandse curator rechtstreeks contact te laten leggen met de andere staat. Of het Nederlandse faillissementsvonnis in het buitenland daadwerkelijk wordt erkend, wordt echter bepaald door het recht van dat land. Deze weg zal in ieder geval moeten worden ingeslagen als met de andere staat geen internationale regeling is gesloten.

57.8. Faillissement aanvragen in Nederland

De ontvanger kan voor een buitenlandse belastingschuld het faillissement aanvragen van de belastingschuldige. Daarvoor heeft hij echter toestemming nodig van het ministerie.

Als het faillissement van de belastingschuldige is uitgesproken, meldt de ontvanger naast zijn eigen vorderingen de buitenlandse schuld aan bij de curator. Hij deelt hem mee dat de vordering van de andere staat geen voorrecht geniet. De ontvanger ziet er vervolgens op toe dat er met de belangen van de buitenlandse autoriteit rekening wordt gehouden. De ontvanger zal er onder andere op toe moeten zien dat de vordering wordt erkend.

Als de vordering niet wordt erkend, dan zal de ontvanger met de curator in contact treden. Zo nodig zal de ontvanger de verificatievergadering bijwonen. Hij informeert het centrale aanspreekpunt over het faillissement.

57.9. Buitenlandse invordering bij WSNP

Als een andere staat om bijstand bij invordering heeft gevraagd, en op de belastingschuldige is de WSNP van toepassing verklaard, dient de ontvanger bij de bewindvoerder naast zijn eigen vorderingen ook de vorderingen in van die andere staat.

In het geval de ontvanger aan een andere staat om bijstand bij de invordering heeft gevraagd, en op de belastingschuldige wordt de WSNP van toepassing verklaard, meldt hij zijn vorderingen op de normale wijze aan de bij bewindvoerder. Daarnaast stelt hij het buitenland via het centrale aanspreekpunt in kennis van de WSNP.

57.9.1. WSNP en bijstandsverzoek aan andere staat

Als de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering aan een andere staat heeft gedaan, en tijdens de behandeling van dat verzoek wordt op de belastingschuldige de WSNP van toepassing verklaard, dan meldt hij de vordering op normale wijze aan bij de bewindvoerder. Hij maakt daarbij melding van het invorderingsbijstandsverzoek.

Daarnaast stelt hij het centrale aanspreekpunt in kennis van de WSNP, met het verzoek om de invordering tot nader bericht aan te houden.

Zodra de schuldsaneringsregeling is geëindigd door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2), vraagt hij de stukken van het centrale aanspreekpunt terug.

Dit is ook van toepassing als er sprake is van de totstandkoming van een gerechtelijk of buitengerechtelijk akkoord.

57.9.2. WSNP en bijstandsverzoek van een andere staat

Als de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering van een andere staat heeft, en op de belastingenschuldige is de WSNP van toepassing, dan meldt de ontvanger naast zijn eigen vordering ook de vordering van de andere staat aan bij de bewindvoerder.

De WSNP bindt echter alleen Nederlandse schuldeisers. Om in Nederland voor de belastingenschuldige toch een 'schone' lei mogelijk te maken, moet de ontvanger ten aanzien van de invordering in Nederland voor de buitenlandse belastingenschuld een beschikking 'niet verder bemoeilijken' afgeven. In de beschikking zegt de ontvanger de belastingenschuldige toe, dat hij geen verdere invorderingsmaatregelen meer zal treffen als de schuldsaneringsregeling is geëindigd door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2).

De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt van de genomen beslissing in kennis. Een kopie van de genomen beslissing zendt hij aan het centrale aanspreekpunt. Het centrale aanspreekpunt stelt de verzoekende staat van de genomen beslissing in kennis.

57.10. Verzoek notificatie aan een andere staat

Notificatie is het betekenen of uitreiken van akten en beslissingen die betrekking hebben op schuldvorderingen. De ontvanger kan aan een andere staat om notificatie vragen voor alle stukken die betrekking hebben op de invordering zoals:

- het betekenen van een dwangbevel
- het uitreiken van een beschikking aansprakelijkstelling
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om kwijtschelding
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om uitstel van betaling

Bij notificatie maakt de aangezochte staat een verklaring op of - en zo ja op welke wijze - het te notificeren stuk is uitgereikt aan de belastingenschuldige. Als het verzoek niet is uitgevoerd, vermeldt de aangezochte staat daarbij de redenen. De ontvanger kan een verzoek om notificatie samen laten gaan met een verzoek om invordering.

De ontvanger kan in plaats van notificatie op grond van een internationale regeling ook gebruikmaken van de mogelijkheid van het ter post bezorgen van het afschrift van het dwangbevel, of van de procedure (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 55, lid 1). Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de ontvanger diverse dwangbevelen moet laten betekenen en bij slechts één dwangbevel de mogelijkheid bestaat tot notificatie.

57.11. Verzoek notificatie van een andere staat

Op het betekenen of uitreiken van een stuk (notificatie) van een andere staat zijn de regels van toepassing die gelden voor de betekening of uitreiking van soortgelijke stukken die in Nederland zijn opgemaakt, bestemd voor personen die zich in Nederland bevinden.

De belastingdeurwaarder zorgt er voor dat de betekening of uitreiking van het stuk plaatsvindt binnen 2 weken na ontvangst van het stuk op kantoor. De deurwaarder berekent alleen kosten als er een dwangbevel moet worden betekend (dit volgens de Kostenwet invordering rijksbelastingen, artikel 3). De berekende kosten komen ten goede aan de Nederlandse Staat.

Naast de akte van betekening maakt de deurwaarder ook de akte van notificatie op. Als de notificatie niet is uitgevoerd, dan vermeldt hij waarom niet tot notificatie is overgegaan.

Na notificatie of als de notificatie niet kan worden uitgevoerd, zendt de ontvanger deze stukken zo snel mogelijk aan het centrale aanspreekpunt.

57.12. Verzoek inlichtingen aan een andere staat

De meeste internationale regelingen hebben betrekking op het vragen van inlichtingen ten behoeve van de heffing. In een aantal internationale regelingen zijn ook invorderingsbepalingen opgenomen (zie het portaal Internationaal op Belastingnet). Als de ontvanger alleen inlichtingen aan een andere staat wil opvragen ten behoeve van de invordering, moet dat nadrukkelijk in de internationale regeling staan. Als er voor de invordering geen aparte bepaling is opgenomen, dan mag de voor de heffing verkregen informatie ook voor de invordering worden gebruikt.

Uitgangspunt bij het verkrijgen van inlichtingen is dat de ontvanger eerst de ter beschikking staande nationale regelingen benut om de benodigde inlichtingen te verkrijgen. Als de ontvanger de inlichtingen niet langs die weg kan verkrijgen, of als hij vreest dat het beoogde resultaat gevaar loopt doordat eerst de nationale mogelijkheden benut moeten worden, kan hij de buitenlandse bevoegde autoriteit om inlichtingen vragen.

De ontvanger kan een verzoek om inlichtingen indienen als dit voor de invordering van belasting van belang is. Hij kan dit doen in elk stadium van de invordering. De te vragen inlichtingen moeten betrekking hebben op belastingen, premies of andere middelen die onder de werking van de internationale regelingen vallen. De ontvanger mag de verkregen informatie alleen gebruiken voor de inning van de belastingen en premies waarop de betreffende internationale regeling van toepassing is; dus niet voor de inning van andere belastingen en premies. Een ruimer gebruik is toegestaan wanneer de informatie afkomstig is uit een openbaar register.

57.12.1. Geheimhouding/rechtsbescherming van de ontvangen inlichtingen

De ontvanger mag de inlichtingen die hij vanuit het buitenland ontvangt, niet verder bekend maken dan nodig is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990 of voor de heffing van enige rijksbelasting. Hij mag de verkregen informatie alleen gebruiken voor de inning van vorderingen die in

de regeling zijn voorgeschreven, tenzij het informatie betreft uit een openbaar register. In dat laatste geval mag hij die informatie ook voor andere vorderingen gebruiken.

De informatieverstrekking voor de invordering valt niet onder het regime van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de daarbij opgenomen bekendmakingsprocedure die moet plaatsvinden. Als een belanghebbende zich wendt tot de burgerlijke rechter om te voorkomen dat de inlichtingen aan een andere staat worden verstrekt, neemt de ontvanger contact op met het ministerie.

57.12.2. Wanneer verzoek inlichtingen

Als invorderingsmaatregelen in Nederland niet of niet geheel tot betaling van de openstaande schuld leiden en de ontvanger vermoedt dat in een andere staat nog verhaalsmogelijkheden aanwezig zijn, kan hij een andere staat om inlichtingen vragen. De ontvanger kan ook om inlichtingen vragen als de belastingsschuldige die in het buitenland woont, een verzoek om uitstel van betaling of een verzoek om kwijtschelding heeft ingediend en hij die gegevens wilt verifiëren.

De ontvanger kan een inlichtingenverzoek op elk moment van de invordering doen. Hij hoeft dus niet eerst de invordering te hebben gestart of afgerond.

Voor een verzoek om inlichtingen heeft de ontvanger geen executoriale titel nodig.

57.13. Verzoek inlichtingen van een andere staat

Als de ontvanger via het centrale aanspreekpunt een verzoek om inlichtingen van een andere staat ontvangt en hij beschikt niet over de gevraagde informatie, is hij verplicht een onderzoek in te stellen. Daarbij maakt hij gebruik van de bepalingen van de Invorderingswet 1990 (artikel 58 e.v.). Daarnaast zijn de regels uit het Voorschrift informatie fiscus/banken [Boekwerk Inv. (15.00.00): Besluit van 18 maart 2002, nummer DGB2002/1499M, Onderdeel 1.3, hoofdstuk 3 Wederzijdse bijstand] van toepassing.

De ontvanger verstrekt de gevraagde inlichtingen binnen 1 maand na ontvangst van het verzoek aan het centrale aanspreekpunt. Als de ontvanger meer tijd nodig heeft omdat hij bijvoorbeeld eerst een onderzoek moet instellen, stelt hij het centrale aanspreekpunt hiervan op de hoogte.

In bepaalde gevallen hoeven de gevraagde inlichtingen niet te worden verstrekt.

57.13.1. Geen verstrekking van inlichtingen

Als de ene staat aan de andere staat om inlichtingen vraagt, hoeft de aangezochte staat de gevraagde inlichtingen niet te verstrekken als:

- beide staten de inlichtingen niet zelf zouden hebben kunnen verkrijgen voor de invordering van eigen soortgelijke schulden

- daarmee in de aangezochte staat een commercieel, een industrieel of een beroepsgeheim zou worden onthuld
- dat een aantasting van de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte staat zou kunnen vormen

57.14. Verzoek conservatoire maatregelen aan een andere staat

Conservatoire maatregelen in het buitenland geven de ontvanger de mogelijkheid om ervoor te zorgen dat hij geen verhaalsmogelijkheden kwijtraakt. Dit is van belang als hij nog geen verzoek om executoriale maatregelen kan doen. In dit geval hoeft de belastingaanslag niet onbetwist te zijn of onherroepelijk vast te staan. Bij het doen van een verzoek om conservatoire maatregelen is er over het algemeen echter wel een uitgevaardigd en betekend dwangbevel nodig.

57.15. Verzoek conservatoire maatregelen van een andere staat

Als een internationale regeling daarin voorziet, kan een andere staat Nederland verzoeken conservatoir beslag te leggen. Voor het leggen van conservatoir beslag heeft de ontvanger verlof nodig van de voorzieningenrechter. Dit verlof vraagt de ontvanger aan via de rijksadvocaat.

De ontvanger kan verlof vragen voor conservatoir beslag als het gaat om een reële vordering en als er sprake is van een gegronde vrees voor verduistering van de goederen. Deze gegevens moet de verzoekende staat aanleveren.

Als de ontvanger niet voldoende gegevens heeft, vraagt hij eerst via het centrale aanspreekpunt om aanvullende gegevens. Als hij alle gegevens heeft, vraagt hij de rijksadvocaat om bij de voorzieningenrechter in de rechtbank verlof aan te vragen voor conservatoir beslag. Hiervoor heeft hij geen toestemming nodig van het ministerie.

57.16. Voorwaarden verzoek aan andere staat

Een verzoek om invorderingsbijstand aan een andere staat moet aan de volgende algemene voorwaarden voldoen:

- De belastingaanslag moet in het algemeen onherroepelijk vaststaan.
- De belastingaanslag moet geheel invorderbaar zijn.
- Voor de gehele belastingenschuld moeten dwangbevelen uitgevaardigd en betekend zijn.
- Bij een ambtshalve aanslag moet het vermoeden gerechtvaardigd zijn dat in ieder geval een gedeelte van de aanslag materieel verschuldigd is (verklaring van de inspecteur).
- Invordering van de gehele belastingenschuld in Nederland is niet mogelijk. Bij toepassing van de Richtlijn kan al een verzoek om

invorderingsbijstand worden gedaan, ook als nog niet alle middelen tot invordering zijn uitgeput.

Als de belastingsschuldige een bezwaar- of beroepschrift heeft ingediend nadat de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering heeft gedaan, zorgt de ontvanger ervoor dat de invordering in de aangezochte staat wordt aangehouden in afwachting van een beslissing.

Ook een verzoek om kwijtschelding meldt hij via het centrale aanspraakpunt aan de aangezochte staat. In dat geval kan hij de gegevens uit het verzoek in die staat laten verifiëren.

Vorderingen waarvoor de ontvanger om invorderingsbijstand aan een andere staat heeft verzocht, mag hij pas oninbaar lijden na het bericht dat de invordering in de aangezochte staat (gedeeltelijk) zonder resultaat is gebleven.

Een verzoek om uitstel wijst hij echter af. De invordering van de Nederlandse belastingsschuld berust immers bij de aangezochte staat.

57.16.1. Bezwaar en beroep bij buitenlandse invordering

Als de belastingsschuldige een bezwaar- of beroepschrift heeft ingediend nadat de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering aan een andere staat heeft gedaan, brengt de ontvanger het centrale aanspreekpunt daarvan zo spoedig mogelijk op de hoogte. Hij verzoekt om de invordering in de aangezochte staat aan te houden tot op het bezwaar of beroep is beslist. Het centrale aanspreekpunt brengt op zijn beurt de aangezochte autoriteit van het bezwaar of beroep op de hoogte.

De ontvanger bevordert dat een bezwaarschrift op zijn kantoor zo spoedig mogelijk wordt afgedaan, als dat mogelijk is binnen 3 maanden. Als de termijn van 3 maanden niet haalbaar is, stelt hij het centrale aanspreekpunt daarvan in kennis. Hij vermeldt daarbij de verwachte termijn waarbinnen het bezwaarschrift wel zal zijn afgedaan.

Van de beslissing op het bezwaar of beroep brengt de ontvanger het centrale aanspreekpunt direct op de hoogte.

57.16.2. Verzoek om kwijtschelding bij buitenlandse invordering

Als de ontvanger een verzoek om kwijtschelding ontvangt voor belastingaanslagen waarvoor in een andere staat een verzoek om invorderingsbijstand in behandeling is en de belastingsschuldige woont in dat land, kan hij de gegevens in het kwijtscheldingsverzoek laten verifiëren door de autoriteiten in het andere land. Hij vraagt hiervoor via het centrale aanspreekpunt om aanvullende informatie.

Bij kwijtschelding gelden voor belastingsschuldigen die in het buitenland wonen dezelfde kwijtscheldingsnormen als voor belastingsschuldigen die in Nederland wonen.

57.16.3. Uitstel betaling bij buitenlandse invordering

Als de invordering van een Nederlandse belastingsschuld door een verzoek om bijstand bij de invordering bij een buitenlandse ontvanger berust, neemt

de Nederlandse ontvanger geen verzoek om uitstel van betaling van die schuld in behandeling. De ontvanger wijst een dergelijk uitstelverzoek dus af.

57.17. Bepalingen verzoek andere staat

De invordering in Nederland van een buitenlandse belastingschuld vindt zoveel mogelijk plaats overeenkomstig de invordering van Nederlandse belastingen. De ontvanger stuurt de belastingschuldige eerst een uitnodiging tot betaling, tenzij versnelde invordering (Invorderingswet 1990, artikel 10/15) van toepassing is. In dat geval gaat hij direct over tot het uitvaardigen van een dwangbevel voor internationaal gebruik. Voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld zijn na de uitvaardiging van het dwangbevel vervolgingskosten verschuldigd.

De Nederlandse wetgeving bepaalt de wijze van invorderen van een buitenlandse belastingschuld. De buitenlandse vorderingen zijn echter - in afwijking is van de wijze van invorderen volgens Nederlandse wetgeving - in Nederland over het algemeen niet bevoorrecht. Ook wat de verjaring van een buitenlandse belastingschuld betreft gelden andere regels, evenals voor de schorsing en stuiting van de verjaring.

Bij bezwaren van de belastingschuldige tegen de buitenlandse belastingschuld, het betwisten van de geldigheid van de titel of de rechtmatigheid van het bijstandsverzoek, verwijst de ontvanger hem naar de verzoekende staat.

Verzet tegen de door de ontvanger genomen invorderingsmaatregelen kan de belastingschuldige in Nederland instellen. De ontvanger schorst de invordering in geval van bezwaar alleen als hij van de verzoekende staat daarover een mededeling heeft ontvangen. In geval van verzet schorst de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voor zover deze door het verzet wordt bestreden.

Bij een verzoek om een betalingsregeling voor een buitenlandse belastingschuld past de ontvanger het Nederlandse uitstelbeleid toe. Een verzoek om kwijtschelding voor een dergelijke schuld wijst hij altijd af.

In daartoe aanleiding gevende gevallen kan de ontvanger echter wel een beschikking 'niet verder bemoeilijken' afgeven. Een dergelijke toezegging houdt in dat de Nederlandse ontvanger geen verdere invorderingsmaatregelen meer voor de buitenlandse belastingschuld treft, maar dat de verzoekende staat aan deze toezegging niet is gebonden.

De belastingschuldige mag betalen in euro's maar ook in de valuta van de verzoekende staat. Afboeking gebeurt over het algemeen overeenkomstig artikel 7 van de Invorderingswet 1990. Ook wordt over het algemeen rente berekend volgens artikel 28 van de Invorderingswet 1990.

57.17.1. Versnelde invordering buitenlandse belastingschuld
Versnelde invordering is mogelijk voor een buitenlandse belastingschuld als zich een situatie voordoet als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 10/15. De verzoekende autoriteit moet aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de schuld niet verhaald kan worden op de in Nederland aanwezige vermogensbestanddelen als belastingschuldige vooraf in kennis wordt gesteld.

Als versnelde invordering noodzakelijk is, stuurt de ontvanger geen uitnodiging tot betaling maar vaardigt hij direct een internationaal dwangbevel uit.

57.17.1. Dwangbevel bij buitenlandse invordering

Bij een verzoek om invordering van buitenlandse belastingschuld hoort altijd een buitenlandse (executoriale) titel. In de meeste gevallen is dit een door de buitenlandse autoriteit uitgevaardigd en betekend dwangbevel. De ontvanger mag deze buitenlandse (executoriale) titel niet gebruiken voor de invordering in Nederland.

Als de buitenlandse schuld niet binnen 10 dagen na de uitnodiging tot betaling wordt betaald, vaardigt de ontvanger een internationaal dwangbevel uit.

Nadat de ontvanger het dwangbevel heeft uitgevaardigd, betaalt hij teruggaven niet meer uit maar verrekent hij deze met de openstaande schuld.

57.17.2. Vervolgingskosten bij buitenlandse invordering

Voor het verrichten van werkzaamheden door de ontvanger of belastingdeurwaarder voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld zijn na de uitvaardiging van het dwangbevel vervolgingskosten verschuldigd. Deze kosten vormen een vergoeding voor de werkzaamheden van de Nederlandse belastingdienst en komen daarom ten goede aan de Nederlandse schatkist.

Als de vervolgingskosten niet verhaalbaar blijken te zijn, wordt het verschuldigde bedrag niet in rekening gebracht bij de verzoekende staat. Op grond van richtlijn 76/308/EEG kunnen echter afspraken worden gemaakt over een vergoeding als:

- bij de invordering een bijzonder probleem ontstaat
- de kosten zeer hoog zijn
- de invordering plaatsvindt in het kader van de bestrijding van de georganiseerde misdaad

De verzoekende staat blijft ten opzichte van de aangezochte staat altijd aansprakelijk voor de kosten en mogelijke verliezen die het gevolg zijn van niet gerechtvaardigde eisen over de gegrondheid van de schuldinvordering of de geldigheid van de afgegeven titel.

De Kostenwet invordering rijksbelastingen is - met uitzondering van artikel 2 - van toepassing op de invorderingshandelingen voor een buitenlandse belastingschuld. De belastingschuldige kan op grond van artikel 7 van de Kostenwet administratief beroep instellen tegen de in Nederland berekende vervolgingskosten. Tegen de kosten die voortvloeien uit de gerechtelijke tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan hij echter geen administratief beroep instellen op grond van artikel 7.

57.17.3. Buitenlandse belastingschuld niet bevoorrecht

De buitenlandse vorderingen die in Nederland worden ingevorderd, zijn over het algemeen in Nederland niet bevoorrecht; Invorderingswet 1990, artikel 21 is op de buitenlandse vorderingen niet van toepassing.

Op deze hoofdregel zijn echter enkele uitzonderingen. Wel bevoorrecht zijn namelijk de premies die worden ingevorderd op basis van:

- Verordening 1408/71/EEG (PbEG 1971 L 149)
- overeenkomst met België inzake de invordering van sociale verzekeringspremies (Tractatenblad 1968, 31)
- overeenkomst met Duitsland inzake de invordering van sociale verzekeringspremies (Tractatenblad 1969, 8)
- overeenkomst met Luxemburg inzake de invordering van sociale verzekeringspremies (Tractatenblad 1979, 14)
- overeenkomst met Oostenrijk inzake sociale zekerheid (Tractatenblad 1999, 10)

57.17.4. Bezwaar en verzet bij buitenlandse belastingschuld

Tijdens de invordering in Nederland van een buitenlandse belastingschuld, kan de belastingschuldige niet in Nederland betwisten:

- de juistheid van de buitenlandse belastingschuld
- de geldigheid van de buitenlandse executoriale titel
- de rechtmatigheid van het verzoek om bijstand bij de invordering

De ontvanger verwijst de belastingschuldige in die gevallen naar de bevoegde instantie van de staat die om bijstand bij de invordering heeft verzocht.

Voor verzet tegen de gevolgen van de executoriale maatregelen die voortvloeien uit de tenuitvoerlegging in Nederland van een buitenlandse titel tot invordering, moet de belastingschuldige zich richten tot de Nederlandse rechter. Een dergelijk verzet behandelt de ontvanger hetzelfde als een verzet bij de invordering van een Nederlandse belastingschuld. De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt in kennis van het verzet.

57.17.5. Schorsing invordering buitenlandse belastingschuld

De ontvanger schorst de tenuitvoerlegging van een buitenlandse belastingschuld in Nederland alleen als hij van de verzoekende autoriteit of van de belastingschuldige een schriftelijke en onderbouwde mededeling heeft ontvangen, dat in de verzoekende staat de vordering wordt betwist of de executoriale titel wordt aangevochten.

Bij schorsing op verzoek van de belanghebbende informeert hij onmiddellijk het centrale aanspreekpunt. De ontvanger schorst de invordering niet als het verzet gegrond is op de stelling dat de belastingschuldige het

aanslagbiljet, de buitenlandse executoriale titel of de uitnodiging tot betaling niet heeft ontvangen.

Bij verzet schorst de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voor zover deze door het verzet wordt bestreden. Ook hier geldt dat de invordering niet wordt geschorst als het verzet gegrond is op de stelling dat belastingsschuldige het aanslagbiljet, de buitenlandse executoriale titel, of de uitnodiging tot betaling niet heeft ontvangen.

57.17.6. Uitstel betaling van buitenlandse belastingsschuld

De ontvanger treft een betalingsregeling voor een buitenlandse belastingsschuld overeenkomstig het uitstelbeleid dat geldt bij de invordering van Nederlandse belastingsschuld. Hij houdt er rekening mee dat de buitenlandse belastingsschuld over het algemeen niet bevoorrecht is.

Bij de afweging ten aanzien van een verzoek om een betalingsregeling houdt hij ook rekening met de voorgeschiedenis en het verloop van de invordering in de verzoekende staat. Uitgangspunt voor de looptijd van de betalingsregeling is dat de schuld zo snel mogelijk wordt betaald en dat de lopende verplichtingen in Nederland en in de verzoekende staat worden bijgehouden.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit houdt hij rekening met betalingen aan schuldeisers die in Nederland wonen of gevestigd zijn. De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt op de hoogte van de door hem getroffen betalingsregeling.

57.17.7. Kwijtschelding van buitenlandse belastingsschuld

De ontvanger mag geen kwijtschelding verlenen voor een buitenlandse belastingsschuld. De toezegging 'niet verder bemoeilijken' is onder voorwaarden wel mogelijk. In zijn beschikking spreekt de ontvanger over het niet meer treffen van verdere invorderingsmaatregelen voor de buitenlandse schuld.

Een verzoek om kwijtschelding van buitenlandse belastingsschuld, rente of vervolgingskosten moet de belastingsschuldige indienen bij de bevoegde autoriteit in de verzoekende staat. Tijdens de behandeling van het verzoek kan de ontvanger de belastingsschuldige voor het bedrag waarvoor hij kwijtschelding verzoekt, uitstel van betaling verlenen of de invordering opschorten.

De ontvanger zet de invordering voort voor het gedeelte van de schuld waarvoor geen verzoek om kwijtschelding is gedaan. Ook gaat hij na of er reden is om zekerheid te eisen.

57.17.8. Geen verdere invorderingsmaatregelen treffen bij buitenlandse belastingsschuld

Een belastingsschuldige die in Nederland woont kan de ontvanger om kwijtschelding van een buitenlandse belastingsschuld verzoeken. De ontvanger is niet bevoegd daarvan kwijtschelding te verlenen. Wel kan hij de belastingsschuldige toezeggen dat hij hem voor zijn buitenlandse belastingsschuld in Nederland niet verder zal bemoeilijken, nadat hij aan het centrale aanspreekpunt om bericht en raad heeft gevraagd. In de

beschikking wordt echter niet gesproken over 'niet verder bemoeilijken', maar over 'het niet meer treffen van invorderingsmaatregelen'.

Als duidelijk is dat de belastingschuldige niet in aanmerking komt voor een toezegging 'niet verder bemoeilijken', wijst de ontvanger het verzoek af bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Bij de beoordeling van een verzoek past de ontvanger het kwijtscheldingsbeleid voor Nederlandse belastingschulden toe. Daarbij neemt hij naast het gewone kwijtscheldingsbeleid het volgende in acht:

- In fraudegevallen en als de belastingschuldige vermogensbestanddelen aanschafft terwijl hij op de hoogte is of kan zijn van de buitenlandse belastingschuld, dan wijst de ontvanger het verzoek af.
- Als er andere crediteuren in Nederland of in het buitenland zijn, zal met alle andere crediteuren een akkoord moeten worden bereikt. In dit akkoord moet ten minste hetzelfde percentage worden ontvangen als de gemiddelde andere concurrente schuldeiser ontvangt. Voorwaarde is verder dat - vooruitlopend op een eventuele sanering - een betalingsregeling wordt overeengekomen die substantieel is in relatie tot de buitenlandse belastingschuld die moet worden ingevorderd.

57.17.9. Inhoud toezegging

Een toezegging van de ontvanger dat hij een belastingschuldige 'niet verder zal bemoeilijken' voor zijn buitenlandse belastingschuld, houdt in dat de betreffende schuld in Nederland niet meer ingevorderd wordt als aan de voorwaarden in de beschikking is voldaan.

Zodra aan de voorwaarden is voldaan, stuurt de ontvanger het verzoek om bijstand bij de invordering via het centrale aanspreekpunt terug. De verzoekende staat kan de belastingschuld buiten Nederland nog wel invorderen.

57.17.10. Verjaring buitenlandse invordering

De verjaringstermijn van een buitenlandse belastingschuld is afhankelijk van de bepalingen die hiervoor gelden in de verzoekende staat. Dit geldt ook voor de regels voor de schorsing en de stuiting van de verjaring.

57.17.11. Bijzondere maatregelen bij buitenlandse invordering

De nationale wetgeving van de aangezochte staat bepaalt de wijze van invorderen van een buitenlandse belastingschuld. Voor Nederland betekent dit dat de ontvanger gebruik kan maken van de bijzondere invorderingsmaatregelen, zoals de versnelde tenuitvoerlegging van het dwangbevel, het bodemrecht en het open systeem.

Op deze algemene regel is een uitzondering: als de ontvanger invordert op grond van Richtlijn 76/308/EEG (gewijzigd bij Richtlijn 2001/44/EG en de WWB) mag hij geen gebruik maken van het bodemrecht en het open systeem.

57.17.12. Valuta van de betalingen bij buitenlandse invordering

De belastingsschuldige wordt gevraagd zijn buitenlandse belastingsschuld te betalen in euro's. De ontvanger mag ook een betaling aanvaarden in de valuta van de verzoekende staat.

De ontvanger maakt betalingen zoveel mogelijk over in de valuta waarmee belastingsschuldige heeft betaald. De kosten voor het overmaken naar de buitenlandse bankrekening komen voor rekening van de Nederlandse Belastingdienst.

57.17.13. Afboeking bij buitenlandse belastingsschuld

De ontvanger rekent de betalingen op een buitenlandse belastingsschuld over het algemeen toe aan achtereenvolgens kosten, rente en belasting (overeenkomstig Invorderingswet 1990, artikel 7).

Op deze algemene regel is een uitzondering: betalingen op schulden die de ontvanger invordert op grond van Richtlijn 76/308/EEG (gewijzigd bij Richtlijn 2001/44/EG en de WWB) rekent hij toe aan achtereenvolgens belasting, rente en kosten.

57.17.14. Renteberekening bij buitenlandse invordering

Volgens Richtlijn 76/308/EEG (gewijzigd bij Richtlijn 2001/44/EG en de WWB) berekent de ontvanger voor een buitenlandse belastingsschuld invorderingsrente volgens Invorderingswet 1990, artikel 28. Als vervalddag geldt de datum waarop het verzoek om bijstand bij de invordering bij het centrale aanspreekpunt is binnengekomen.

Bij andere internationale regelingen kan een afwijkende renteberekening gelden. Dit wordt bij het verzoek aangegeven.

De rente die de ontvanger int komt ten goede aan de verzoekende staat.

57.18. Buitenlandse invordering van premies

De ontvanger baseert zijn verzoek om invorderingsbijstand voor premies op de betreffende internationale regeling (zie het portaal Internationaal op Belastingnet).

Het bedrag van de aanslag waarvoor hij om invorderingsbijstand vraagt, mag alleen bestaan uit premies, bestuurlijke boete, vervolgingskosten en rente. Als het een gecombineerde aanslag belasting en premies betreft, moet de ontvanger de aanslag splitsen. Voor het belastingbedrag van de aanslag moet hij een apart verzoek indienen.

57.19. Civiele invordering in buitenland

Als er geen regeling voor de wederzijdse bijstand bij de invordering van belasting- en/of premieschulden is gesloten, hoeft de ontvanger een schuld niet zonder meer oninbaar te lijden als er nog verhaalsobjecten in het buitenland aanwezig zijn. De ontvanger heeft nog de mogelijkheid om door tussenkomst van de binnenlandse en/of buitenlandse civiele rechter tot

invordering in het buitenland over te gaan en/of conservatoire maatregelen te treffen.

Voordat de ontvanger van die mogelijkheid gebruik maakt, stuurt hij een laatste herinneringsbrief naar het buitenlandse adres van de belastingschuldige. De ontvanger heeft toestemming nodig van het ministerie van Financiën als hij de civiele invordering in het buitenland wil toepassen. Ook heeft hij toestemming nodig van het ministerie als hij in het buitenland een procedure wil voeren waarin hij als eiser wil optreden.

Het ministeriële beleid is er op gericht om slechts in bijzondere gevallen met een procedure te trachten de Nederlandse belastingschuld met behulp van de rechter in het buitenland in te vorderen.

Uit het verzoek om toestemming moet dan ook duidelijk blijken dat:

- bij ambtshalve aanslagen een substantieel deel van de schuld materieel verschuldigd kan worden geacht
- de schuld van voldoende omvang is
- de schuld vermoedelijk verhaalbaar is in het buitenland
- een verzoek om wederzijdse bijstand niet mogelijk is

58. Oninbaar lijden

Oninbaar lijden is een administratieve maatregel van de Belastingdienst die wordt toegepast als de ontvanger vermoedt dat de belastingschuldige zijn belastingschuld niet meer zal (kunnen) betalen. De belastingschuld wordt met het oninbaar lijden verplaatst van de actieve invordering naar de passieve invordering.

In tegenstelling tot kwijtschelding, waarbij de belastingschuld teniet gaat, blijft de belastingschuld bij oninbaar lijden formeel bestaan. De belastingschuld wordt als het ware geparkeerd. Het oninbaar lijden kan dan ook het beste worden vergeleken met het afschrijven op (dubieuze) debiteuren in bedrijfseconomische zin.

Zolang de belastingschuld nog niet is verjaard, kunnen na het oninbaar lijden eventuele uit te betalen bedragen nog worden verrekend en kunnen er nog invorderingsmaatregelen worden getroffen.

Een belastingschuld mag pas oninbaar worden geleden als alle invorderingsmogelijkheden zijn afgerond of redelijkerwijs achterwege kunnen blijven. Voor het oninbaar lijden wordt per belastingaanslag een oninbaarheidscode (de OP-code) gebruikt. Hierbij wordt verschil gemaakt tussen aanslagen waarvoor schuldige nalatigheid (schunal) kan worden toegepast en andere aanslagen.

Op grond van een landelijk geldend besluit kunnen openstaande belastingaanslagen ook oninbaar worden geleden in verband met het ontbreken van voldoende uitvoeringscapaciteit. Zo'n beslissing wordt genomen door de leiding van de Belastingdienst.

De ontvanger doet het voorstel tot oninbaar lijden. Dit doet hij ook voor voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting die nog niet gevolgd zijn door een definitieve belastingaanslag. De ontvanger gebruikt voor deze belastingaanslagen de code 58 (zie paragraaf Overige gevallen oninbaar lijden). Voorafgaand aan het voorstel:

- beoordeelt hij eerst of de belastingschuldige nog voor kwijtschelding in aanmerking komt
- zorgt hij er voor dat een ambtshalve schuld zoveel mogelijk in overeenstemming wordt gebracht met de materiële belastingschuld
- beoordeelt hij of schunal van toepassing is. Dit geldt niet voor voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting, die nog niet gevolgd zijn door een definitieve belastingaanslag. Deze belastingaanslagen worden te zijner tijd centraal geselecteerd en alsnog beoordeeld op schunal.

Degene die het voorstel tot oninbaar lijden beoordeelt en daarover een beslissing neemt, is een ander persoon dan die het voorstel heeft geformuleerd (functiescheiding). Deze functiescheiding is dwingend voorgeschreven. Per kantoor wordt bepaald wie deze functie uitvoert. De belastingschuldige wordt niet van het oninbaar lijden op de hoogte gebracht. Hij kan er dan ook geen rechten aan ontleen.

Als het belastingjaar (jaarcodes) van de belastingaanslag meer dan 9 jaar terug ligt (de zogeheten negenjaarsposten) wordt deze belastingaanslag om automatiseringstechnische redenen oninbaar geleden.

58.1. Verjaring

Voordat een belastingaanslag oninbaar wordt geleden, gaat de ontvanger na of er aanleiding bestaat de verjaring als bedoeld in artikel 27 van de Invorderingswet 1990, te stuiten of te (laten) schorsen. De ontvanger zal de verjaring in de regel stuiten of schorsen als het oninbaar te lijden bedrag € 4.538 of meer bedraagt. Door stuiting of schorsing gaat de verjaringstermijn opnieuw lopen of wordt die verlengd.

Toekomstige uit te betalen bedragen kunnen daardoor worden verrekend met de oninbaar te lijden schuld, gedurende een door de ontvanger te bepalen tijd. Daarnaast blijft zo invordering mogelijk als belastingschuldige niet traceerbaar is, of als hij in de toekomst in betere financiële omstandigheden komt te verkeren.

Als de ontvanger bekend is dat binnen afzienbare tijd een uit te betalen bedrag wordt verwacht, lijdt hij de openstaande belastingaanslag waarmee dit bedrag kan worden verrekend, uiteraard niet oninbaar.

58.2. Aanslag alsnog invorderen

Als een definitief oninbaar geleden belastingaanslag alsnog moet worden ingevorderd (bijvoorbeeld als aan de voorwaarden bij een beschikking 'niet verder bemoeilijken' niet is voldaan), verzoekt de ontvanger de afdeling bestandscorrectie van de Belastingdienst/Centrale Administratie om het oninbaar lijden ongedaan te maken.

Als naderhand blijkt dat de belastingaanslag toch weer oninbaar moet worden geleden, moet de procedure voor het oninbaar lijden weer gevolgd worden.

58.3. Invordering afronden

Een belastingschuld mag pas oninbaar worden geleden als alle invorderingsmogelijkheden zijn afgerond of redelijkerwijs achterwege kunnen blijven.

Dit doet zich meestal voor als:

- er geen verhaalsmogelijkheden (meer) zijn. Er is dan geen of onvoldoende inkomen of vermogen beschikbaar. De ontvanger gaat na of er nog mogelijkheden bestaan voor:
 - (alle soorten) beslaglegging
 - het uitwinnen van gestelde zekerheden
 - het doen van een vordering

- het verrekenen van bedragen
- het aansprakelijk stellen van derden
- het aanvragen van het faillissement
- toepassing van de paspoortsignalering
- toepassing van de buitenlandse invordering
- toepassing lijfswang
- de belastingschuldige met onbekende bestemming is vertrokken
- er sprake is van onverdedigbare hardheid, ook al zijn er wel verhaalsmogelijkheden
- er sinds het tijdvak waarop de belastingschuld betrekking heeft inmiddels 9 jaren zijn verstreken (de zogeheten negenjaarsposten)

Bij de genoemde mogelijkheid tot 'verrekenen' gaat het erom dat de verrekenbare belastingteruggaaf, of een ander uit te betalen bedrag, binnen afzienbare tijd kan worden verwacht. Van een 'binnen afzienbare tijd te verwachten belastingteruggaaf' is in dit verband in ieder geval sprake als het belastingjaar of belastingtijdvak waarover de teruggaaf wordt verwacht, is verstreken.

58.4. Gronden en OP-codes

Om landelijk en regionaal inzicht te krijgen in de oorzaken die hebben geleid tot het oninbaar lijden, zijn oninbaarheidscodes ontwikkeld. De ontvanger kan een belastingaanslag alleen oninbaar lijden op grond van één van die redenen.

Een belastingaanslag kan maar met één code oninbaar worden geleden. Is dit een belastingaanslag met de middelcodes H, N of P (dit zijn aanslagen inkomensheffing met een deel premie volksverzekeringen), dan kan schuldige nalatigheid (schunal) van toepassing zijn op die aanslag. Voor schunal zijn aparte codes ontwikkeld. De behandeling van schunal vindt plaats op het landelijke centrale punt schunal van de Belastingdienst/Centrale Administratie.

De volgende codes zijn ontwikkeld voor de verschillende situaties:

Code	Reden
01	Faillissement
02	Faillissement met aantekening schunal
03	Surseance van betaling
04	WSNP (schone lei)
05	Boedelschulden
10	Ontbinding van niet-actieve rechtspersonen
11	Huidig adres niet bekend
12	Huidig adres niet bekend met de aantekening schunal
13	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders
14	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders met de aantekening schunal
20	Onvermogen
21	Onverdedigbare hardheid
22	Oninbaar als belastingaanslagen zijn opgelegd ondanks geen verhaal
30	Belastingaanslag ten name van overledenen
31	Belastingaanslag ouder dan 9 jaar
40	Niet verder bemoeilijken particulieren
41	Niet verder bemoeilijken ondernemers
42	Niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
43	Machtiging directeur/Staatssecretaris
50	Restbedrag t/m € 35
51	Restbedrag groter dan € 35
52	Niet inbare bedragen na executiemaatregelen
53	Oninbaar na executiemaatregelen met aantekening schunal
55	Zeer agressieve belastingschuldige
56	Zeer agressie belastingschuldige met aantekening schunal
58	Overige redenen
59	Overige redenen met de aantekening schunal

58.4.1. Oninbaar lijden bij faillissement

Als uit informatie van de curator blijkt dat er (nagenoeg) geen uitkering is te verwachten, lijdt de ontvanger op één belastingaanslag na de belastingschuld oninbaar. Als er wel een uitkering te verwachten is, lijdt de ontvanger voor dat bedrag de belastingschuld niet oninbaar. De overige belastingschuld wordt oninbaar geleden. Ambtshalve aanslagen laat de ontvanger terugbrengen tot de in redelijkheid (materiële) verschuldigde bedragen.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 01: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 02: als er wel sprake is van schuldige nalatigheid

58.4.2. Oninbaar lijden bij surseance

Als er bij een surseance een homologatie van een akkoord heeft plaatsgevonden dat de ontvanger in overleg met de bewindvoerder mogelijk heeft gemaakt en het bedrag dat op grond van die homologatie aan de Belastingdienst toekomt, inmiddels is afgeboekt, wordt het restant van de schuld oninbaar geleden.

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 03.

58.4.3. Oninbaar lijden bij Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP)

Na afloop van een gerechtelijke Wet schuldsanering natuurlijke personen lijdt de ontvanger het restant oninbaar van de belastingschuld die betrekking heeft op de periode tot de datum van de uitspraak Wet schuldsanering natuurlijke personen (geen kwijtschelding).

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 04.

De ontvanger brengt ook een signalering 021 in omdat niet verrekend mag worden met WSNP-schuld.

58.4.4. Oninbaar lijden bij boedelschuld

Als een faillissement is beëindigd en de ontvanger heeft de curator niet aansprakelijk gesteld voor de boedelschulden dan wordt de belastingschuld oninbaar geleden.

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 05.

Als de ontvanger de curator aansprakelijk heeft gesteld voor boedelschulden, wordt de belastingschuld die daarop betrekking heeft niet oninbaar geleden.

58.4.5. Oninbaar lijden bij niet actieve rechtspersoon

Als de belastingschuldige een niet-actieve rechtspersoon is en er (verder) geen verhaal meer is, dan kan de belastingschuld oninbaar worden geleden. De ontvanger zorgt er wel zo veel mogelijk voor dat de ontbinding van de rechtspersoon wordt bewerkstelligd. Hij vraagt daartoe de Kamer van Koophandel per brief om ontbinding van de rechtspersoon.

Een rechtspersoon kan geen aanslagen IB/PV krijgen. Schuldige nalatigheid is op een rechtspersoon niet van toepassing.

De code voor het oninbaar lijden is 10.

58.4.6. Oninbaar lijden bij huidig adres onbekend

Als de belastingschuldige met onbekende bestemming is vertrokken en na ten minste 3 maanden na de (enige of laatste) vervaldag er nog geen nieuw

adres is opgenomen in BvR, mag de belastingschuld oninbaar worden geleden.

Omdat hierbij sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 11: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 12: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Als bekend is dat de belastingschuldige naar het buitenland is vertrokken, wordt gebruik gemaakt van code 13 of 14.

58.4.7. Oninbaar lijden bij buitenland/buitenlanders

Als de belastingschuldige feitelijk in het buitenland woont of daar is gevestigd en de invordering is in het buitenland niet mogelijk, dan kan de belastingschuld oninbaar worden geleden.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 13: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 14: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Als verdragsinvordering mogelijk is (buitenlandse invordering), wordt de belastingaanslag niet oninbaar geleden voordat de FIOD (afdeling wederzijdse bijstand) heeft bericht dat invordering in het buitenland zonder resultaat of voltooid is.

Als meerdere codes mogelijk zijn om de belastingaanslag oninbaar te lijden, gaat code 13 of 14 voor andere codes.

58.4.8. Oninbaar lijden bij onvermogen

Als de belastingschuldige geen zaken heeft die voor verhaal vatbaar zijn en verhaal op andere wijze is evenmin mogelijk, zal de belastingdeurwaarder een verklaring van onvermogen opmaken.

Als geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 20. Als een belastingschuldige echter schuldig nalatig is, moet de ontvanger een andere code gebruiken dan code 20. Zie voor codes die mogelijk zijn bij een schuldig nalatige de lijst met OP-codes.

Bij onvermogen na getroffen executiemaatregelen is code 52 of code 53 van toepassing.

Bij onvermogen van niet actieve rechtspersonen is code 10 van toepassing.

58.4.9. Oninbaar lijden bij onverdedigbare hardheid

Onverdedigbare hardheid zal slechts incidenteel voorkomen. Van hardheid is pas sprake in uitzonderlijke omstandigheden die slechts aan de persoon van de belastingschuldige en zijn gezin zijn verbonden. In een dergelijke situatie wordt altijd een schriftelijk voorstel van de belastingdeurwaarder bijgevoegd.

Omdat er bij onverdedigbare hardheid geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 21.

58.4.10. Aanslag opgelegd hoewel er geen verhaal is

Wanneer er voordat de belastingaanslagen zijn opgelegd al bekend is dat er geen verhaalsmogelijkheden zijn en het ontbreken aan verhaalsmogelijkheden niet aan de belastingschuldige is te wijten, kan de belastingaanslag oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 22.

58.4.11. Oninbaar lijden bij overlijden

Als er geen verhaal mogelijk is of er is uit beleidsoverwegingen geen verhaal gewenst op het vermogen van de overledene (de boedel), de erfgenaam of de ex-echtgen(o)ot(e), mag de aanslag oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 30.

58.4.12. Aanslag ouder dan 9 jaar

Als het belastingjaar (jaarcodes) van de belastingaanslag meer dan 9 jaar terug ligt (de zogeheten negenjaarsposten), wordt deze belastingaanslag om automatiseringstechnische redenen oninbaar geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 31.

Als de belastingaanslag niet kan worden verwijderd uit de GOA, moet die worden opgevoerd als een niet-COA-aanslag.

58.4.13. Niet verder bemoeilijken

Als de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding of sanering van zijn belastingschuld heeft ingediend en de ontvanger heeft in zijn beslissing aangegeven dat geen kwijtschelding kan worden verleend maar er verder geen invorderingsmaatregelen (meer) getroffen zullen worden, kan de belastingschuld oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op de aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 40: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een particulier
- 41: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ondernemer
- 42: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ex-ondernemer

Als er sprake is van faillissement, wordt code 01 gebruikt.

58.4.14. Machtiging directeur/staatssecretaris

De belastingschuld kan oninbaar worden geleden als de ontvanger een schriftelijke machtiging van de directeur of Staatssecretaris heeft ontvangen, waarin hij heeft beslist dat de belastingschuld administratief moet worden afgewikkeld, nadat de belastingschuldige voor zijn belastingschuld meerdere malen heeft verzocht om kwijtschelding of sanering.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 43.

58.4.15. Restbedragen oninbaar lijden

Als de invordering van een restbedrag niet gewenst is, lijdt de ontvanger het openstaande bedrag oninbaar.

Er zijn 2 soorten restbedragen:

- restbedragen tot en met € 35
- restbedragen van meer dan € 35

Bij de laatste categorie moet in verhouding tot het bedrag van de belastingaanslag een bedrag van meer dan € 35 ontstaan en de ontvanger

acht bijzondere redenen aanwezig om dat bedrag niet in te vorderen. De reden moet blijken uit een kantoorformulier dat bij het schriftelijk voorstel tot oninbaar lijden wordt toegevoegd.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 50: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een particulier
- 51: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ondernemer

Als verrekening van teruggaven niet gewenst is, wordt een bericht 073 ingezonden.

58.4.16. Executiemaatregelen

Als de ontvanger executiemaatregelen heeft getroffen en de opbrengst was niet voldoende om de belastingschuld te betalen en er zijn geen nadere verhaalsmogelijkheden bekend, kan de restschuld oninbaar worden geleden.

Executiemaatregelen zijn:

- de verkoop of afkoop van een beslag
- het opheffen van een beslag tegen betaling
- het niet toepassen van artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering

De ontvanger gaat niet over tot oninbaar lijden als hij verwacht dat de belastingschuldige op korte termijn failliet wordt verklaard.

Omdat bij het oninbaar lijden na executiemaatregelen altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- 52: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 53: als er sprake is van schuldige nalatigheid

58.4.17. Agressieve belastingschuldige

Als de belastingschuldige zeer agressief is, kan de in te vorderen belastingschuld uit tactische overwegingen oninbaar worden geleden.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:

- als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 56: als er sprake is van schuldige nalatigheid

58.4.18. Overige gevallen van oninbaar lijden

Als de ontvanger tot de beslissing is gekomen dat de belastingschuld oninbaar moet worden geleden, en de reden is niet te rangschikken onder één van de andere hieronder genoemde codes, kan hij de belastingschuld toch oninbaar lijden. De reden moet blijken uit een kantoorformulier dat bij het schriftelijk voorstel tot oninbaar lijden wordt gevoegd.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

Voor voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting, die nog niet gevolgd zijn door een definitieve belastingaanslag, gebruikt de ontvanger de code 58. Deze aanslagen draagt de ontvanger niet over aan kantoor Apeldoorn (194). Te zijner tijd zullen deze belastingaanslagen centraal worden geselecteerd en worden beoordeeld op schuldig nalatigheid.

De codes voor het oninbaar lijden in overige gevallen zijn:

- 58: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 59: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Andere redenen voor oninbaar lijden:

Code	Reden
01	Faillissement
02	Faillissement met aantekening schunal
03	Surseance van betaling
04	WSNP (schone lei)
05	Boedelschulden
10	Ontbinding van niet-actieve rechtspersonen
11	Huidig adres niet bekend
12	Huidig adres niet bekend met de aantekening schunal
13	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders
14	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders met de aantekening schunal
20	Onvermogen
21	Onverdedigbare hardheid
22	Oninbaar als belastingaanslagen zijn opgelegd ondanks geen verhaal
30	Belastingaanslag ten name van overledenen
31	Belastingaanslag ouder dan 9 jaar
40	Niet verder bemoeilijken particulieren
41	Niet verder bemoeilijken ondernemers
42	Niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
43	Machtiging directeur/Staatssecretaris
50	Restbedrag t/m € 35
51	Restbedrag groter dan € 35
52	Niet inbare bedragen na executiemaatregelen
53	Oninbaar na executiemaatregelen met aantekening schunal
55	Zeer agressieve belastingschuldige
56	Zeer agressieve belastingschuldige met aantekening schunal

58.5. Voorstel oninbaar lijden

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat een belastingschuld oninbaar geleden moet worden, doet hij hiervoor een voorstel.

Een voorstel tot oninbaar lijden heeft betrekking op:

- één belastingaanslag
- meerdere belastingaanslagen van één belastingschuldige

Voor het doen van een voorstel wordt gebruik gemaakt van het rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT098). Bij het formulier voegt de ontvanger een debiteurenoverzicht. De belastingaanslag die niet oninbaar moeten worden geleden, worden doorgestreept op het debiteurenoverzicht.

Per belastingaanslag wordt op het debiteurenoverzicht de code vermeld waarmee de ontvanger de belastingaanslag oninbaar wil lijden. Het formulier CPT 098 moet volledig worden ingevuld. COA-aanslagen en niet COA-aanslagen kunnen niet op één formulier oninbaar worden geleden. De ontvanger maakt voor de niet-COA-aanslagen een afzonderlijk verzoek op.

In de rubriek Overzicht oninbaar te lijden belastingaanslagen geeft hij aan of het gaat om COA-aanslagen of niet COA-aanslagen.

Bij oninbaar te lijden bedragen van meer dan € 4.538 (per belastingschuldige) gaat de ontvanger na of stuiting / schorsing van de verjaring moet plaatsvinden (Leidraad Invordering 2008, artikel 27).

58.6. Beoordelen van het verzoek oninbaar lijden

Bij de beoordeling van het verzoek tot oninbaar lijden van belastingschuld moet met het volgende rekening worden gehouden:

- Het verzoekformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT 098) moet volledig zijn ingevuld en de bijlagen moeten zijn meegezonden.
- Aan de hand van het dossier moet gecontroleerd worden of alle invorderingsmogelijkheden volledig zijn benut en of er andere situaties van toepassing zijn.
- Gecontroleerd moet worden of de juiste code op het rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT098) zijn ingevuld.

Als akkoord kan worden gegaan met het voorstel, parafeert de beoordelaar het voorstel en alle bijgevoegde debiteurenoverzichten. Hij zendt het voorstel naar het centraal punt op van het regiokantoor waar de voorstellen administratief worden verwerkt.

58.7. Functiescheiding oninbaar lijden

Degene die het voorstel tot oninbaar lijden beoordeelt en daarover een beslissing neemt, moet een ander zijn dan degene die het voorstel heeft geformuleerd (functiescheiding). Deze functiescheiding is dwingend voorgeschreven. Per kantoor wordt bepaald wie die functies uitvoeren.

58.8. Oude aanslag definitief of dubieus oninbaar lijden

De GOA kan een COA-aanslag maximaal 9 jaren in het systeem houden. Na die 9 jaren wordt namelijk de middel- en jaarcodes opnieuw gebruikt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel. Dit heeft tot gevolg dat de oude belastingaanslag uit de COA moet worden verwijderd. In de maand september ontvangt het regiokantoor een lijst met te verwachten negenjaarsaanslagen. Van het centrale punt op kantoor ontvangt de ontvanger een print per belastingaanslag.

Als de belastingaanslag niet inbaar blijkt te zijn, lijdt de ontvanger de belastingaanslag definitief oninbaar. Het kan zijn dat de belastingaanslag (verder) moet worden vervolgd. Dan moet die belastingaanslag wel opgenomen blijven in de GOA. Een dergelijke belastingaanslag wordt dubieus oninbaar geleden.

De belastingaanslag wordt vervolgens als niet COA-aanslag in de debiteurenadministratie en de GOA opgenomen.

Belastingaanslagen van bepaalde middelen worden door de GOA altijd als COA-aanslag aangemerkt, ook als de middelcode in een kleine letter is gewijzigd.

De afhandeling van die dubieus oninbare belastingaanslagen vormt daarom een apart onderdeel van de oninbaar te lijden belastingaanslagen.

Na ontvangst van de print maakt de ontvanger een rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT 99) op. Als de belastingaanslag nog verder vervolgd moet worden, wordt de OP-code 31 gebruikt voor het oninbaar lijden en wordt ook een signalering 021 aangebracht. Als de belastingaanslag definitief oninbaar kan worden, wordt één van de andere OP-codes gebruikt.

De verwerking van de voorstellen moet plaatsvinden vóór 1 november. Het voorstel en het correctieformulier wordt gezonden aan de beslissingsbevoegde. De beslissingsbevoegde parafeert na controle het correctieformulier en zendt het door naar de afdeling comptabiliteit.

58.8.1. Dubieus oninbaar geleden aanslag

De GOA kan een COA-aanslag maximaal 9 jaren in het systeem houden. Na die 9 jaren wordt de middel- en jaarcodes opnieuw gebruikt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel. Het kan zijn dat de belastingaanslag (verder) moet worden vervolgd. Dan moet die belastingaanslag wel opgenomen blijven in de GOA. Een dergelijke belastingaanslag wordt dubieus oninbaar geleden met de OP-code 031.

De belastingaanslag wordt vervolgens als niet COA-aanslag in de debiteurenadministratie en de GOA opgenomen. Omdat de middel- en jaarcodes opnieuw gebruikt wordt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel, wijzigt de ontvanger de middelletter in het aanslagnummer in een kleine letter (bijvoorbeeld; 1234.56.789.H26 in 1234.56.789.h26). Vervolgens wordt de status van deze oninbaar geleden negenjaarsaanslag op DUB gezet. Als de status niet gelijk is aan DUB dan wordt de belastingaanslag bij een COA-compare verwijderd uit de GOA.

Om de oninbaar geleden belasting en kosten te redresseren, maakt de ontvanger per dubieus oninbaar geleden belastingaanslag een rijksformulier Correctieformulier Correctie belastingaanslag op betalingsniveau voor de comptabiliteit (CPT 100) op. Dit formulier maakt de ontvanger op de dag dat de acceptatielijst (lijst met verwerkte berichten 074) wordt ontvangen. Hiermee wordt voorkomen dat er een verschil ontstaat tussen het bedrag van de belastingaanslag in de GOA en de COA. Het te redresseren bedrag moet gelijk zijn aan het oninbaar geleden bedrag.

Als na verloop van tijd blijkt dat u de dubieus oninbaar geleden belastingaanslag alsnog definitief oninbaar moet lijden, maakt u een formulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT99) op. Ook maakt u een formulier Correctieformulier correctie belastingaanslag op betalingsniveau voor de comptabiliteit (CPT100) op. De belastingaanslag zal dan door de comptabiliteit van de GOA worden afgevoerd.

58.8.2. COA-middelen

Belastingaanslagen van bepaalde middelen worden door de GOA **altijd** als COA-aanslag aangemerkt, ook als de middelcode in een kleine letter is gewijzigd. Het gaat om de volgende middelen:

Middel	Middelcode	Omschrijving
IB	001	Inkomstenbelasting
VB	002	Vermogensbelasting
PH	003	Premieheffing
SG	005	Schoolgeld
MB	010	Motorrijtuigenbelasting
IH	047	IB/Pr.volksverzekering
IBX	049	IB (WIR-aanslag)
IBG	050	IB (WIR-beschikking)
VPX	051	VPB (WIR-aanslag)
VPG	052	VPB (WIR-beschikking)
LIR	059	L.I.-/R.H. rente
VHR	060	Verontr.heff.R.w.
EV	079	Bel.zw.motorrijtuigen
WAZ	082	Arb. ong. verz.
WA1	083	Arb. ong. verz. bl.
WA2	084	WAZ. verv. IB
WA3	085	WAZ. verv. IB. bl
ZFW	086	Ziekenfondswet
RR	087	Rekeningrijden

Dit heeft tot gevolg dat er voor die belastingaanslagen, bij bepaalde acties, door de GOA wel berichten naar de COA worden gestuurd. Dit ziet bijvoorbeeld op het verwerken van betalingen, het verlenen van uitstel en kwijtschelding, enzovoort. De ontvanger moet er rekening mee houden dat de COA, die de belastingaanslagen niet meer herkent, daarop foutberichten terugzendt. Die berichtenstroom kan worden beperkt door de acties die een bericht veroorzaken niet via de GOA op te voeren.

59. Verplichtingensignaal

Het verplichtingensignaal (VPS) is een signalering in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). Zo'n signaal zorgt ervoor dat een natuurlijk of rechtspersoon geen nieuwe kentekens meer op naam kan krijgen; zelfs een kenteken voor een bromfiets of caravan wordt niet meer afgegeven. De RDW weigert bij een signaal de afgifte van een nieuw kentekenbewijs.

Het verplichtingensignaal wordt toegepast op een natuurlijk of niet-natuurlijk persoon die voor de motorrijtuigen die op zijn naam zijn gesteld, ten minste 5 maal de door hem verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet heeft betaald. Het wettelijke kader daarvoor is artikel 49, lid 1, letter d van de Wegenverkeerswet 1994 en is nader uitgewerkt in artikel 19a, lid 1, letter a van het Kentekenreglement. Het gaat hierbij om een motorrijtuigenbelastingsschuld die onherroepelijk vaststaat.

De Belastingdienst kent twee groepen schuldenaren die te maken kunnen krijgen met een verplichtingensignaal:

- de katvangers
- andere notoire wanbetalers motorrijtuigenbelasting

In het kentekenregister zijn deze twee groepen terug te vinden met ieder een eigen signaleringscode:

- code 1 voor de katvanger
- code 2 voor de notoire wanbetaler

Per belastingschuldige kan slechts één verplichtingensignaal worden aangetekend: of voor katvanger of voor de notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting.

De Belastingdienst/Centrale administratie (B/CA) brengt het verplichtingensignaal rechtstreeks aan in het kentekenregister. Ook de opheffing gaat via de B/CA.

Tegen het aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst of bij de RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie. Hij zal zich moeten wenden tot de burgerlijke rechter.

59.1. Katvangers

Een katvanger is (veelal) een insolvabele, geen verhaal biedende persoon die tegen betaling één of meer kentekens van motorrijtuigen op zijn naam laat zetten, terwijl hij geen eigenaar of houder van het betreffende voertuig is. Voor dat voertuig wordt vervolgens geen motorrijtuigenbelasting betaald. De eigenaar of houder van het voertuig wordt in een dergelijke situatie ook wel 'verschuiler' genoemd.

Om deze zogeheten katvangerconstructies bij motorrijtuigen tegen te gaan, is naast de plaatsing van een verplichtingensignaal bij katvangers in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam een bijzonder verhaalsrecht voor onbetaald gebleven motorrijtuigenbelasting opgenomen, in artikel 22a van de Invorderingswet 1990.

59.1.1. Verplichtingensignaal bij katvangers

Als een katvanger die voor de op zijn naam gestelde motorrijtuigen ten minste 5 maal (Wegenverkeerswet 1994, artikel 49, lid 1, letter b) de door hem verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet of niet volledig heeft betaald, zal de ontvanger de B/CA Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF) verzoeken om een verplichtingensignaal aan te brengen in het kentekenregister van de Dienst Wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). De katvanger kan na het aanbrengen van de signalering geen nieuwe kentekens meer op naam krijgen.

Het verplichtingensignaal voor katvangers heeft de code 1. Aan de hand van deze code zien medewerkers van de Belastingdienst/Toezicht Buiten, Douane of de politie, bijvoorbeeld tijdens een controle, dat het kenteken van het motorrijtuig op naam staat van een katvanger. Zij kunnen daarop het motorrijtuig wegslepen en in beslag (laten) nemen.

Het verplichtingensignaal bij katvangers kan alleen op verzoek van de ontvanger uit het kentekenregister worden verwijderd.

59.1.2. Bijzonder verhaalsrecht

Katvangers zijn (veelal) insolvabele, geen verhaal biedende personen die tegen betaling kentekens van motorrijtuigen op hun naam laten zetten. Als de belasting door de formeel belastingschuldige niet wordt betaald en er geen verhaal is, dan kan de ontvanger naast het aanbrengen van een verplichtingensignaal beslag laten leggen op elke auto waarvan het kenteken op naam staat van deze 'katvanger'. Dit laatste gebeurt op grond van artikel 22a van de Invorderingswet 1990.

Dit bijzondere verhaalsrecht beperkt zich overigens niet alleen tot gevallen waarin het kenteken op naam van een katvanger staat. Het is ook van toepassing wanneer de formeel belastingschuldige van een naheffingsaanslag motorrijtuigenbelasting kennelijk insolvabel is.

Het recht van de 'verschuilers' (de feitelijke eigenaar van het voertuig) of andere derden wordt ondergeschikt gemaakt aan deze bijzondere verhaalsmogelijkheid. Als de rechthebbende derde alleen betaling aanbiedt voor de verschuldigde motorrijtuigenbelasting op de in beslaggenomen auto, dan mag de ontvanger alleen akkoord gaan met de betaling als de volledige ten name van de katvanger openstaande motorrijtuigenbelastingsschuld wordt betaald.

Als echter de rechthebbende derde van een dergelijk motorrijtuig goederen van de katvanger aanwijst waarop diens motorrijtuigenbelastingsschuld geheel kan worden verhaald, dan is uitwinning van het motorrijtuig van de rechthebbende derde voor de katvanger op grond van artikel 22a van de Invorderingswet 1990 niet (meer) mogelijk. Dit is uitgewerkt in artikel 77 van de Leidraad Invordering 2008.

59.2. Notoire wanbetaler MRB

Een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting is een natuurlijk of rechtspersoon die voor de motorrijtuigen die op zijn naam zijn gesteld, ten minste 5 maal de verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet of niet volledig heeft betaald. Het wezenlijke verschil met een katvanger is dat de notoire wanbetaler het kenteken op eigen naam heeft staan en daarnaast ook eigenaar is van het motorrijtuig. Er is dus geen sprake van een constructie zoals bij katvangers. De behandeling van een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting verschilt dan ook van die van een katvanger.

Een belangrijk verschil in behandeling met een katvangers is dat er voor de notoire wanbetaler geen bijzonder verhaalsrecht is gemaakt. Dat wil dus zeggen dat de bepalingen van artikel 22a van de Invorderingswet 1990 hier niet gelden. De niet betaalde motorrijtuigenbelasting moet op andere wijze worden ingevorderd.

Als de schuld uiteindelijk niet invorderbaar blijkt en oninbaar moet worden geleden, kan de ontvanger wel een verplichtingensignaal plaatsen in het kentekenregister.

Voordat een verplichtingensignaal kan worden aangebracht voor een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting, wordt deze eerst gewaarschuwd voor de gevolgen van het niet (volledig) betalen van zijn motorrijtuigenbelasting.

De ontvanger stelt de belastingschuldige in kennis van het aanbrengen van het verplichtingensignaal.

Als achteraf blijkt dat de notoire wanbetaler (ook) een katvanger is, kan de verplichtingensignaalcode 2 worden omgezet in die van de katvanger (code 1). De ontvanger moet dit doorgeven aan de B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF).

59.2.1. Verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers MRB

Voordat een verplichtingensignaal kan worden aangebracht voor een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting, wordt deze eerst gewaarschuwd voor de gevolgen van het niet (volledig) betalen van zijn motorrijtuigenbelasting. Pas nadat 5 aanslagen motorrijtuigenbelasting (Wegenverkeerswet 1994, artikel 49, lid 1, letter b) ook na de waarschuwing(en) onbetaald zijn gebleven, kan een verplichtingensignaal voor een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting worden aangebracht in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie).

Het verplichtingensignaal kan niet worden toegepast voor:

- motorrijtuigenbelastingschuld die inmiddels is verjaard
- motorrijtuigenbelastingschuld die oninbaar is geleden op grond van de codes:
 - 04: WSNP
 - 21: onverdedigbare hardheid

- 30: belastingaanslag op naam van overledene
- 40: niet verder bemoeilijken particulieren
- 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
- 42: niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
- 43: besluit van de staatssecretaris
- 50: restbedragen tot en met € 25
- 51: restbedragen groter dan € 25
- motorrijtuigenbelasting die betrekking heeft op het belastingjaar 2004 en eerder

De ontvanger stelt de belastingschuldige in kennis van het aanbrengen van het verplichtingensignaal.

Een verplichtingensignaal kan ook worden aangebracht als de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert of in de periode van de MSNP of WSNP.

Er kan geen tweede signalering worden aangebracht als er al een signalering aanwezig is. Als dat het geval is, dan worden er ook geen waarschuwingsbrieven of een mededeling van het aanbrengen van het verplichtingensignaal verzonden.

Het verplichtingensignaal voor notoire wanbetalers heeft de code 2. Aan de hand van deze code ziet de medewerker van de Belastingdienst/Toezicht Buiten, Douane of de politie - bijvoorbeeld tijdens een controle - dat het hier gaat om een wanbetaler motorrijtuigenbelasting. Belastingdienst/Toezicht Buiten of Douane kunnen het motorrijtuig op grond van de signalering niet in beslag laten nemen of wegslepen, zoals dat wel mogelijk is bij een signalering voor een katvanger - de politie zal dit niet (laten) doen.

Het verplichtingensignaal bij een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting kan alleen op verzoek van de ontvanger uit het kentekenregister worden verwijderd.

59.2.2. Waarschuwing verplichtingensignaal

Als een aanslag of meerdere aanslagen motorrijtuigenbelasting oninbaar moet worden geleden en er is nog geen verplichtingensignaal aangebracht, dan zendt de ontvanger een waarschuwingsbrief aan de belastingschuldige. Daarin meldt de ontvanger dat hij de mogelijkheid heeft om het verplichtingensignaal aan te brengen. De ontvanger nodigt de belastingschuldige in deze brief nog één keer uit om de - op dat moment niet meer in te vorderen - aanslagen motorrijtuigenbelasting binnen 14 dagen te betalen.

De waarschuwingsbrief wordt niet verzonden:

- als er al een verplichtingensignaal aanwezig is; of

- bij de volgende OP-codes:
 - 04: WSNP
 - 21: onverdedigbare hardheid
 - 30: belastingaanslag op naam van overledene
 - 40: niet verder bemoeilijken particulieren
 - 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
 - 42: niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
 - 50: restbedragen tot en met € 25
 - 51: restbedragen groter dan € 25

De ontvanger onderzoekt 14 dagen na de waarschuwingsbrief of de betreffende motorrijtuigenbelastingsschuld is betaald. Als dat niet het geval is, beoordeelt de ontvanger of het verplichtingensignaal moet worden aangebracht.

59.2.3. Mededelen verplichtingensignaal

Voordat het verplichtingensignaal wordt aangebracht, stuurt de ontvanger daarover een mededeling naar de belastingsschuldige.

De mededeling moet eerder zijn voorafgegaan door ten minste één waarschuwingsbrief om de motorrijtuigenbelastingsschuld te betalen.

Tegen de mededeling en het daadwerkelijk aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingsschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst.

Als de belastingsschuldige heeft betaald, kan hij de ontvanger verzoeken het signaal.

59.3. Aanbrengen verplichtingensignaal

Als voor de belastingsschuldige al een verplichtingensignaal in het kentekenregister is opgenomen, wordt geen procedure gestart voor het aanbrengen van nog een verplichtingensignaal - tenzij de verplichtingensignaalcode moet worden gewijzigd.

Het verplichtingensignaal in het kentekenregister bij de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) kan alleen op verzoek van de ontvanger in het kentekenregister worden geplaatst. De B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF) voert dit uit.

De ontvanger stuurt het verzoek per e-mail (BCA Aanvraag VPS_Postbus) aan het CPF. Het CPF zorgt ervoor dat de signalering in het kentekenregister wordt aangebracht.

Voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal worden geen kosten gerekend.

59.3.1. Gegevens verzoek verplichtingensignaal

Het verzoek voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de belastingschuldige
- burgerservicenummer/sofinummer van de belastingschuldige
- geboortedatum van de belastingschuldige
- naam en rechtstreeks telefoonnummer van de ontvanger die het verzoek doet
- aanduiding dat het verplichtingensignaal moet worden aangebracht
- de datum van het verzoek

59.4. Opheffen verplichtingensignaal

Het verplichtingensignaal wordt niet automatisch verwijderd als de volledige motorrijtuigenbelastingsschuld (inclusief rente en kosten) is betaald. De belastingschuldige moet daarvoor een apart schriftelijk verzoek indienen bij de ontvanger; deze beslist daarop bij beschikking.

De ontvanger kan alleen akkoord gaan met het verzoek als de belastingschuldige zijn volledige openstaande, niet verjaarde motorrijtuigenbelastingsschuld heeft betaald. Dit is inclusief de kosten en invorderingsrente en al eerder oninbaar geleden motorrijtuigenbelastingsschuld.

Alleen in zeer bijzondere omstandigheden kan de ontvanger ook besluiten om het signaal te verwijderen terwijl de motorrijtuigenbelastingsschuld nog niet (volledig) is betaald. De ontvanger moet hier heel terughoudend mee omgaan.

Bovendien kan de ontvanger niet weigeren het verplichtingensignaal op te heffen voor:

- motorrijtuigenbelastingsschuld die inmiddels is verjaard
- motorrijtuigenbelastingsschuld die oninbaar is geleden op grond van de codes:
 - 04: WSNP
 - 21: onverdedigbare hardheid
 - 30: belastingaanslag op naam van overledene
 - 40: niet verder bemoeilijken particulieren

- 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
- 43: besluit van de staatssecretaris
- 50: restbedragen tot en met € 25
- 51: restbedragen groter dan € 25
- motorrijtuigenbelasting die betrekking heeft op het belastingjaar 2004 en eerder

In de volgende situaties kan het verplichtingensignaal ook worden opgeheven zonder een verzoek van de belastingschuldige:

- als bij een faillissement een homologatie van een akkoord wordt bereikt
- na afloop van de periode van een MSNP
- bij een WSNP als er sprake is van:
 - kwijtschelding
 - een dwangakkoord
 - een schone lei verklaring

De ontvanger stuurt de opdracht tot opheffing van het verplichtingensignaal per e-mail naar de postbus (B/CA Aanvraag verplichtingensignaal_Postbus) van de B/CA (Team Toezicht Binnen/ Coördinatiepunt Fraude (C.P.F.)). De B/CA zorgt dat de signalering uit het kentekenregister wordt verwijderd. Als de signalering is opgeheven, stuurt de ontvanger daarvan een kennisgeving naar de belastingschuldige.

Voor het opheffen van een verplichtingensignaal worden geen kosten gerekend.

59.4.1. Gegevens opdracht verplichtingensignaal

Het verzoek voor het opheffen van een verplichtingensignaal moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de belastingschuldige
- burgerservicenummer/sofinummer van de belastingschuldige
- geboortedatum van de belastingschuldige
- naam en rechtstreeks telefoonnummer van de ontvanger die het verzoek doet
- aanduiding dat het verplichtingensignaal moet worden opgeheven
- de reden waarom het verplichtingensignaal moet worden opgeheven
- de datum van het verzoek

59.5. Bezwaar tegen verplichtingensignaal

Tegen het aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst of bij de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). Hij zal zich moeten richten tot de burgerlijke rechter.

Als de RDW de afgifte van een kenteken weigert op grond van een verplichtingensignaal, kan de klant bij die dienst in bezwaar gaan. De RDW zal dan bij de Belastingdienst informeren of de signalering terecht is aangebracht. De B/CA is voor een dergelijk verzoek om informatie het eerste aanspreekpunt.

59.6. Rol van B/CA bij verplichtingensignaal

De B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF), is het centrale aanspreekpunt voor het verplichtingensignaal binnen de Belastingdienst. Zij plaatst en verwijdt het verplichtingensignaal op verzoek van de ontvanger. Dit geldt zowel voor het verplichtingensignaal bij katvangers als het verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers motorrijtuigenbelasting.

Het CPF is ook voor de Dienst wegverkeer (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) het eerste aanspreekpunt. Verzoek om informatie van deze dienst over het verplichtingensignaal wordt dan ook eerst behandeld door het CPF, te bereiken op de telefoonnummers 055-5288199 en 055-5282710, per fax op nummer: 055-5283410.

Het CPF houdt een dossier bij van alle verzoeken voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal. Via een online-verbinding brengt zij het signaal rechtstreeks aan in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

59.6.1. Aanbrengen verplichtingensignaal door B/CA

De ontvanger kan niet zelf een verplichtingensignaal aanbrengen. Hij moet dat doen door tussenkomst van de B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF).

De B/CA brengt het verplichtingensignaal via een online-verbinding rechtstreeks aan in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

De B/CA controleert eerst of er al een verplichtingensignaal is aangebracht.

Als dat nog niet het geval is, dan legt zij een nieuw dossier aan op naam van de belastingschuldige. In dat dossier voegt zij een afdruk van het (e-mail)verzoek van de ontvanger.

Voordat de B/CA het verplichtingensignaal kan aanbrengen, moet zij eerst met het systeem HSB/1600 een persoonssleutel bepalen. Met deze sleutel kan het verplichtingensignaal aangebracht worden op de daarvoor bestemde HTML-pagina van de Dienst wegverkeer te Veendam. Een afdruk van de HTML-pagina wordt bewaard in het dossier.

De B/CA stuurt een antwoord-e-mail aan de ontvanger dat het verplichtingensignaal is aangebracht. De B/CA bewaart in haar dossier een afdruk van deze e-mail.

59.6.2. Opheffen verplichtingensignaal door B/CA

De ontvanger kan niet zelf een verplichtingensignaal opheffen. Hij moet dat doen door tussenkomst van de B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF).

De B/CA brengt de opheffing van het verplichtingensignaal via een online-verbinding rechtstreeks in in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

In het dossier dat van de belastingschuldige is aangemaakt in verband met het verplichtingensignaal, voegt de B/CA een afdruk van het (e-mail)verzoek van de ontvanger.

Voordat de B/CA het verplichtingensignaal kan verwijderen, moet zij eerst met het systeem HSB/1600 een persoonssleutel bepalen. Met deze sleutel kan het verplichtingensignaal verwijderd worden op de daarvoor bestemde HTML-pagina van de Dienst wegverkeer te Veendam. Een afdruk van de HTML-pagina wordt bewaard in het dossier.

De B/CA stuurt een antwoord-e-mail aan de ontvanger dat het verplichtingensignaal is opgeheven. De B/CA bewaart in haar dossier een afdruk van deze e-mail.

59.6.3. B/CA aanspreekpunt voor RDW

Als de Dienst wegverkeer (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) informatie nodig heeft over een verplichtingensignaal, dan neemt zij contact op met de B/CA, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF). Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn omdat de klant een bezwaarschrift heeft ingediend tegen de weigering om een kenteken af te geven. De B/CA is dus het eerste aanspreekpunt van de Belastingdienst voor een dergelijke verzoek om informatie.

59.7. Verplichtingensignaal en wettelijke schuldsaneringsregeling

Als de Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP) van toepassing is, gelden er bijzondere regels voor het uitbrengen van het verplichtingensignaal. Er zijn een aantal bijzondere uitgangspunten. Voor de omzetting codes oninbaar lijden wordt een praktische werkwijze voorgesteld. Verder worden er een paar voorbeelden gegeven om een en ander te verduidelijken.

59.7.1. Uitgangspunten

Het verplichtingensignaal is geen executiemiddel en gedurende de WSNP wordt voor wat betreft het verplichtingensignaal gehandeld als ware er niet sprake van de WSNP: dus gedurende de WSNP voor het verplichtingensignaal het normale beleid volgen, want er is nog geen sprake van een schone lei. Evenmin is bekend of de schone lei verleend zal worden. Als het verplichtingensignaal is aangebracht en daarna volgt

WSNP, blijft het verplichtingensignaal gehandhaafd. Het verplichtingensignaal wordt pas opgeheven als voor alle aanslagen motorrijtuigenbelasting de schone lei is verleend (aanslagen motorrijtuigenbelasting code 04), of ze betaald zijn. Als betrokkene gedurende de WSNP een verplichtingensignaal opgeheven wil krijgen, moeten alle aanslagen motorrijtuigenbelasting die oninbaar zijn geleden, worden voldaan: dus ook de aanslagen die onder de schuldsanering vallen.

Code 04: aanslagen tellen niet mee voor de vraag of een verplichtingensignaal moet worden aangebracht of niet. Als een WSNP wordt uitgesproken alle aanslagen die oninbaar zijn geleden en nog niet zijn verjaard aanmelden ter verificatie, ongeacht of wel of niet een verplichtingensignaal is aangebracht.

59.7.2. Omzetting codes oninbaarlijden

Efficiënte werkwijze in verband met tijdrovende omzetting van codes

Bij beëindiging van de WSNP met de schone lei, van al oninbaar geleden aanslagen moeten handmatig de OP-codes gewijzigd worden: van 020 naar 04. Dit handmatig wijzigen blijkt zeer tijdrovend te zijn en gebeurt vaak niet. Om te voorkomen dat ten onrechte een verplichtingensignaal wordt aangebracht, wordt de volgende praktische werkwijze voorgesteld. Na beëindiging van de WSNP door het verlenen van de schone lei, geldt de datum van die beëindiging als het begin waarop de telling van de aanslagen motorrijtuigenbelasting (voor de vraag of een verplichtingensignaal al dan niet moet worden aangebracht (opnieuw) een aanvang neemt. M.a.w. Na afloop van de WSNP wordt opnieuw met het tellen van oninbaar geleden aanslagen voor het aanbrengen van het verplichtingensignaal begonnen.

In die opzet kan het voorkomen dat een aanslag, ontstaan gedurende de WSNP en waarvoor derhalve geen schone lei verleend is, niet wordt meegenomen bij de telling om tot 5 oninbaar geleden aanslagen te komen, vereist voor het aanbrengen van het verplichtingensignaal. Namelijk als de aanslag oninbaar wordt geleden vóór einde WSNP.

Voorbeeld

Aanslagen 1,2,3-----WSNP-----aanslag 4-----schone lei-----
aanslag 5.

In de voorgestane opzet wordt voor de aanslagen 1, 2 en 3 de schone lei verleend.

Aanslag 4 krijgt geen schone lei.

Gaan wij bij de telling uit van het moment van het verlenen van de schone lei, dan is aanslag 5 de eerste aanslag die onbetaald blijft (en niet de tweede: er wordt dus niet gekeken naar aanslag 4!).

Overigens zal deze situatie weinig voorkomen. Aanslag 4 zou dan al tijdens de WSNP-periode OP moeten worden geleden. In de praktijk zal het zelden gebeuren, dat een aanslag die niet onder de WSNP valt, al tijdens de WSNP-procedure OP wordt geleden. Het zal juist leiden tot strenger optreden om betaling af te dwingen, evt. met inschakeling van de bewindvoerder. De saniet zal ook eerder bereid zijn te betalen, vanwege de sanctie op niet-betalen (uit de WSNP gegooid worden).

59.7.3. Voorbeelden

Voorbeeld 1

A heeft op 1 juli 2007 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting die oninbaar zijn geleden (code 020). Op 1 juli 2007 wordt de WSNP uitgesproken.

De 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting vallen in de schuldsaneringsregeling. Op 1 februari 2008 wordt er door A wederom een aanslag motorrijtuigenbelasting onbetaald gelaten over de periode na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling.

Wat te doen in het kader van het verplichtingensignaal?

Gedurende de looptijd van de WSNP moet A zijn lopende verplichtingen gewoon bijhouden. Dit doet hij dus niet. Er is een nieuwe aanslag ontstaan (1 februari 2008): deze valt niet in de schuldsanering omdat de aanslag betrekking heeft op een periode na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling.

De (4) aanslagen motorrijtuigenbelasting, van voor 1 juli, vallen wel onder de schuldsanering maar tellen gewoon mee voor de vraag of een verplichtingensignaal al dan niet moet worden aangebracht. Dit betekent dat als de aanslag februari 2008 oninbaar wordt geleden, een waarschuwingsbrief wordt verstuurd en dat bij niet voldoening aan de waarschuwingsbrief het verplichtingensignaal zal worden aangebracht. Als het verplichtingensignaal is aangebracht kan dit, gedurende de looptijd van de WSNP, alleen maar worden opgeheven als álle aanslagen motorrijtuigenbelasting betaald zijn. Dus het alleen voldoen van de aanslag van 1 februari gedurende de looptijd van de WSNP leidt niet tot opheffing van het VPS.

Als de schone lei wordt verleend resteert voor de 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting een natuurlijke verbintenis. (OP code 020 wordt code 04).

Deze aanslagen tellen niet meer mee voor het áánbrengen of opheffen van een verplichtingensignaal. Om het, tijdens de WSNP, al aangebrachte verplichtingensignaal op te heffen is echter vereist dat álle aanslagen motorrijtuigenbelastingen betaald zijn en/of de schone lei is verleend. Er mag dus geen enkele aanslag motorrijtuigenbelasting meer openstaan als het verplichtingensignaal wordt opgeheven.

Dit betekent dat het verplichtingensignaal pas wordt opgeheven als de aanslag van februari is betaald.

Na beëindiging van de WSNP met een schone lei kan een nieuw verplichtingensignaal alleen worden aangebracht als er opnieuw 5 – nieuwe - aanslagen motorrijtuigenbelasting oninbaar zijn geleden. De aanslagen met OP-code 04 tellen dus niet mee voor de vraag of een verplichtingensignaal moet worden aangebracht of niet.

Voorbeeld 2

Zelfde situatie als onder voorbeeld 1, alleen met dit verschil dat de aanslag die op 1 februari 2008 wordt opgelegd betrekking heeft op een periode van voor het van toepassing verklaren van de WSNP.

Ook in deze situatie wordt een verplichtingensignaal aangebracht als de aanslag van februari 2008 niet wordt voldaan. Maar anders dan in voorbeeld 1 blijft het verplichtingensignaal niet gehandhaafd als sprake is van het

verlenen van een schone lei, omdat in deze situatie ook de aanslag van 1 februari 2008 onder de schuldsanering valt. Het verlenen van een schone lei ziet derhalve niet alleen op de eerder opgelegde 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting, maar ziet ook op de aanslag motorrijtuigenbelasting die 1 februari 2008 is opgelegd. Nu alle vijf de aanslagen motorrijtuigenbelasting resteren als natuurlijke verbintenis code 04) dient het verplichtingensignaal te worden opgeheven.

Voorbeeld 3

Verplichtingensignaal aangebracht op 1 mei 2007 (5 aanslagen motorrijtuigenbelasting onbetaald gelaten en oninbaar geleden: code 020). WSNP op 1 juli 2007: verplichtingensignaal door laten lopen. Gedurende WSNP worden geen nieuwe aanslagen motorrijtuigenbelasting meer opgelegd. Na afloop van de WSNP wordt de schone lei verleend. Nu alle vijf de aanslagen motorrijtuigenbelasting resteren als natuurlijke verbintenis (code 04) dient het verplichtingensignaal te worden opgeheven.

60. Schuldige nalatigheid

De Belastingdienst is niet alleen verantwoordelijk voor de heffing en invordering van belastingen maar ook voor de heffing en invordering van premies volksverzekeringen.

De uitvoering van de volksverzekering AOW is opgedragen aan de Sociale Verzekeringsbank. Als een premieschuldige niet aan zijn betalingsverplichting voldoet, kan de Sociale Verzekeringsbank in bepaalde gevallen de premieschuldige 'schuldig-nalatig' verklaren. Dit betekent dat de premieschuldige bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd op zijn AOW-uitkering wordt gekort.

De Sociale Verzekeringsbank brengt bij de schuldig-nalatig verklaring naast de reeds verschuldigde bedragen ook een boete in rekening aan de premieschuldige. Deze boete bestaat uit een opslag van 5% van de nog verschuldigde AOW-premie. De grondslag voor de toepassing van de schuldige nalatigheid is te vinden in artikel 18 van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv).

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de heffing en invordering van de AOW-premie. Het initiatief voor het schuldig-nalatig verklaren ligt bij de Belastingdienst. Namens de Belastingdienst behandelt het landelijke centrale punt schunal van de B/CA de schunal.

Het landelijke centrale punt schunal:

- verzamelt de gegevens
- doet de voordracht tot schuldig-nalatig verklaring bij de Sociale Verzekeringsbank
- lijdt de aanslagen oninbaar na de beschikking van de Sociale Verzekeringsbank
- verwerkt de betalingen en verrekeningen van de schunal-aanslagen

De ontvanger draagt alle niet inbare belastingaanslagen met een middelcode H, N of P over aan het landelijke centrale punt schunal.

60.1. Verklaring SVB

De Sociale Verzekeringsbank probeert een beslissing te nemen binnen 4 maanden nadat het landelijke centrale punt schunal van de B/CA het voorstel heeft verstuurd.

Voordat de Sociale Verzekeringsbank een beslissing neemt, verstuurt deze een aangetekende brief naar de premieschuldige (deze brief wordt niet verzonden als het om een ambtshalve belastingaanslag gaat).

In deze brief verzoekt de Sociale Verzekeringsbank de premieschuldige om:

- aan te geven waarom het niet betalen hem niet toe te rekenen is

- de openstaande schuld binnen 1 maand na dagtekening alsnog te betalen

Als de premieschuldige het openstaande bedrag betaalt, wordt de schuldig-nalatig verklaring voorkomen.

Als de premieschuldige een verzoek tot betaling indient bij de Sociale Verzekeringsbank, zal de Sociale Verzekeringsbank het landelijke centrale punt schunal per brief vragen wat het totaal verschuldigde bedrag is inclusief kosten en invorderingsrente. Het landelijke centrale punt schunal licht de Sociale Verzekeringsbank daarover per brief in. De Sociale Verzekeringsbank deelt het totaal verschuldigde bedrag vervolgens mee aan de premieschuldige.

Ook als de Sociale Verzekeringsbank een nieuw adres vindt van de premieschuldige, licht zij het landelijke centrale punt schunal in. Het landelijke centrale punt schunal draagt de invordering van de belastingaanslag(en) over aan de ontvanger waar de premieschuldige onder valt. De ontvanger zet de invordering verder voort. Het landelijke centrale punt schunal licht de Sociale Verzekeringsbank daar niet over in.

Zes weken nadat het adres aan het landelijke centrale punt schunal is bekendgemaakt, gaat de Sociale Verzekeringsbank over tot archivering van het dossier.

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat invordering niet (meer) mogelijk is, wordt de belastingaanslag weer overgedragen aan het landelijke centrale punt schunal. De ontvanger deelt het landelijke centrale punt schunal mee dat voor de belastingaanslag al eerder een verzoek tot schuldig-nalatig verklaring is gedaan.

Als de Sociale Verzekeringsbank de premieschuldige schuldig-nalatig verklaart, maakt de Sociale Verzekeringsbank een beschikking op die voor bezwaar vatbaar is. Deze beschikking wordt naar het laatst bekende adres van de premieschuldige gestuurd.

Het landelijke centrale punt schunal ontvangt tegelijkertijd een Excel-bestand retour met daarin de volgende gegevens:

- het aanslagnummer
- of de premieschuldige schuldig-nalatig is verklaard
- het bedrag waarvoor de premieschuldige eventueel schuldig-nalatig is

Wanneer bekend is dat de Sociale Verzekeringsbank schuldig-nalatig heeft beslist, mag de Belastingdienst voor het in de belastingaanslag begrepen premiebedrag (en de 5% opslag) op grond van de AOW, geen enkele poging tot invordering meer ondernemen. Het landelijke centrale punt schunal mag op eigen initiatief ook niet overgaan tot verrekening van het AOW-deel in de aanslag. Tot aan het bedrag van de in de aanslag begrepen AOW-premie mag de ontvanger wel verrekenen. In de beschikking van de Sociale Verzekeringsbank staat welk gedeelte van de aanslag AOW-premie betreft.

60.2. Schuldverklaring

De Sociale Verzekeringsbank verklaart een premieschuldige schuldig-nalatig als aan alle volgende voorwaarden is voldaan:

- De premieschuldige heeft een aanslag premieheffing of een belastingaanslag waarbij premies volksverzekeringen zijn inbegrepen, niet betaald.

De Sociale Verzekeringsbank beoordeelt een voorstel schuldig-nalatig alleen als het belastingjaar definitief is vastgesteld en de schuld onherroepelijk vaststaat. Eén uitzondering daarop vormen de voorlopige aanslagen die niet door definitieve aanslagen worden gevolgd. Het gaat daarbij om voorlopige aanslagen volgend op voorlopige teruggaven in verband met heffingskortingen, zoals de kinderkorting. In dat geval volgt er geen verplichte aanslag (Wet Inkomstenbelasting 2001, artikel 9). Dergelijke voorlopige aanslagen moeten ook worden voorgedragen voor schunal.

De belastingaanslag waarvoor een voorstel wordt gedaan, moet in redelijkheid verschuldigd zijn en onherroepelijk vaststaan. Omdat het landelijke centrale punt schunal de overgedragen belastingaanslagen verder niet controleert, moet de ontvanger die de belastingaanslag overdraagt de volgende aspecten nagaan:

Conserverende aanslagen

In een conserverende aanslag kan ook premie volksverzekeringen opgenomen zijn (middelcode C in de GOA). Het gaat hierbij echter om een relatief kleine werkstroom waarbij de aanslag een niet-COA aanslag is. Een dergelijke aanslag draagt de ontvanger niet over, maar lijdt hij zonder schunal oninbaar.

Ambtshalve aanslagen

Bij een ambtshalve aanslag controleert de ontvanger of de hoogte van de belastingaanslag juist is. Er zijn verschillende situaties mogelijk:

Situatie	Handeling
De hoogte van het inkomen wijkt niet sterk af van het inkomen van vorige jaren	Beschouw de hoogte van de ambtshalve belastingaanslag als juist. De ontvanger kan de aanslag overdragen aan het landelijke centrale punt schunal.
De hoogte van het inkomen wijkt sterk af van vorige jaren, maar die afwijking is verklaarbaar.	Beschouw de hoogte van de ambtshalve belastingaanslag als juist. De ontvanger kan de aanslag overdragen aan het landelijke centrale punt schunal.
De hoogte van het inkomen wijkt sterk af van vorige jaren en de afwijking is niet verklaarbaar.	Beschouw de hoogte van de ambtshalve belastingaanslag als onjuist. De ontvanger kan de aanslag niet overdragen aan het landelijke centrale punt schunal. De belastingaanslag moet eerst in overeenstemming worden gebracht met de materiële belastingschuld.
Het is aannemelijk dat de belastingschuld aanmerkelijk hoger is dan het materieel verschuldigde bedrag.	Beschouw de hoogte van de ambtshalve belastingaanslag als onjuist. De ontvanger kan de aanslag niet overdragen aan het landelijke centrale punt schunal. De belastingaanslag moet eerst in overeenstemming worden gebracht met de materiële belastingschuld.

Voorlopige aanslagen

Als de voorlopige aanslag nog niet is gevolgd door een definitieve, laat de ontvanger eerst de definitieve aanslag opleggen. De ontvanger draagt de

voorlopige aanslag pas over nadat de definitieve is opgelegd. Dit geldt niet voor de voorlopige aanslagen die niet door een definitieve worden gevolgd.

Er zijn geen mogelijkheden om de belastingaanslag in te vorderen, of er is geen reden om de belastingaanslag kwijt te schelden.

Het niet betalen van de premie is de premieschuldige toe te rekenen. Die toerekenbaarheid wordt aanwezig geacht in de volgende situaties:

- bij faillissement
- bij huidig adres niet bekend
- bij vertrokken naar het buitenland
- bij onvermogen
- bij belastingaanslag ondanks geen verhaal
- bij oninbaar na executiemaatregelen
- bij zeer agressieve belastingschuldige
- bij overige redenen

Er zijn geen sociale factoren die een rol kunnen spelen. De Sociale Verzekeringsbank beoordeelt zelf of er sprake is van dergelijke factoren. De ontvanger hoeft daarover geen gegevens aan te leveren.

60.3. Korting AOW-uitkering

Als de premieschuldige zijn premies niet heeft betaald, bedraagt de korting 2% per jaar. Als de premies gedeeltelijk zijn betaald, kan er sprake zijn van gedeeltelijke schuldige nalatigheid. Als de betrokkene in dat jaar 50% of meer schuldig-nalatig is, dan is de korting 2%. Als premieschuldige minder dan 50% schuldig-nalatig is, wordt er geen korting toegepast. Als de premieschuldige meerdere jaren (gedeeltelijk) schuldig-nalatig is verklaard, worden de percentages schuldige nalatigheid bij elkaar opgeteld en wordt de uiteindelijke korting berekend.

Voorbeeld

Premieschuldige is schuldig-nalatig verklaard voor:

- 100% in 2005
- 30% in 2006
- 20% in 2007

Opgeteld is er dus sprake van een schuldige nalatigheid van 150%. Dit leidt tot een korting op de AOW-uitkering van 4%.

60.4. Overzicht volksverzekeringen

De volksverzekeringen zijn:

- AOW (Algemene ouderdomswet; alleen voor dit deel van belang)
- ANW (Algemene nabestaandenwet; tot 1 juli 1996 Algemene weduwen- en wezenwet)
- AWBZ (Algemene wet bijzondere ziektekosten)
- WAZ (Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen)
- Zfz (Ziekenfondswet zelfstandigen)

De AOW, ANW en de AWBZ worden sinds 1 januari 1990 gelijktijdig geheven met de inkomstenbelasting. Deze gezamenlijke heffing heet inkomensheffing.

60.5. Overdracht aanslag

Op 1 oktober 2004 is de werkwijze voor de aanlevering van verzoeken tot schuldig-nalatig verklaring ingrijpend gewijzigd. De ontvanger hoeft geen schunal-verzoeken meer aan de Sociale Verzekeringsbank aan te leveren. Een belastingaanslag waar premie volksverzekeringen is inbegrepen (middelcode H, N of P) en die niet (meer) inbaar is, moet door de ontvanger worden overdragen aan kantoor 194. Dit is het kantoornummer van het landelijke centrale punt schunal van de Belastingdienst/Centrale Administratie (Centraal kantoorproces) in Apeldoorn.

De ontvanger draagt de aanslag alleen over als die om één van de volgende redenen oninbaar moet worden geleden:

- bij faillissement
- bij huidig adres niet bekend
- bij vertrokken naar buitenland
- bij onvermogen
- bij belastingaanslag ondanks geen verhaal
- bij oninbaar na executiemaatregelen
- bij zeer agressieve belastingschuldige
- bij overige redenen

In die gevallen is er sprake van een toerekenbaarheid van het niet betalen van de premies.

De ontvanger verwijdt bij de overdracht zo veel mogelijk een aanwezige signalering 021.

Naast de overdracht van de belastingaanslag maakt de ontvanger een schermprint van de GOA van de over te dragen belastingaanslag waaruit duidelijk moet blijken:

- welke invorderingsmaatregelen er zijn getroffen
- welke van de hierboven genoemde OP-codes van toepassing is

Het schermprintje moet worden gezonden aan het landelijke centrale punt schunal:

Belastingdienst/Centrale Administratie
Gebouw Quintax Oost
Afdeling Schunal, kamer A.6.34
Postbus 9048
7300 GK Apeldoorn

60.5.1. Verwijderen signalering

Als een belastingschuld niet meer inbaar is en de schuld oninbaar wordt geleden, heeft de ontvanger in de meeste gevallen geen belang meer bij een signalering 021. Deze signalering wordt dan verwijderd. Bij de overdracht van een belastingaanslag naar de Belastingdienst/Centrale Administratie (kantoor 194) voor schuldige nalatigheid (schunal), moet het landelijke centrale punt schunal wel een signalering 021 aanbrengen. De COA kan betalingen of verrekeningen bij schunal-aanslagen niet geautomatiseerd verwerken. Het landelijke centrale punt schunal behandelt betalingen of verrekeningen op schunal-aanslagen.

Als de ontvanger ook nog een signalering 021 nodig acht, moet hij rekening houden met de schunal-aanslagen die hij aan de Belastingdienst/Centrale Administratie heeft overgedragen. De signalering 021 van de ontvanger (die nog steeds competent is voor de klantbehandeling) gaat vóór de signalering van de Belastingdienst/Centrale Administratie. De ontvanger boekt alleen die bedragen af waarvoor hij verantwoordelijk is en boekt niets af op de schunal-aanslagen. Daarvoor heeft hij de behandeling overgedragen aan de Belastingdienst/Centrale Administratie.

Als na de afboeking van de ontvanger nog een bedrag overblijft dat verrekend kan worden met de schunal-aanslagen, dan geeft hij dat bedrag terug aan het systeem. Het bedrag komt dan terecht bij de volgende die een signalering 021 heeft aangebracht. Dat zal meestal de Belastingdienst/Centrale Administratie zijn voor de schunal-behandeling.

60.5.2. Voordracht tot verklaring

Het landelijke centrale punt schunal van de Belastingdienst/Centrale Administratie doet de voorstellen tot schuldige nalatigheid. De per belastingaanslag verzamelde gegevens worden opgenomen in een speciaal Excel-bestand. Het bestand moet worden opgeslagen met de naam 'SVB jj-mm-dd'. Hierbij staat 'jj' voor het jaar, 'mm' voor de maand en 'dd' voor de dag waarop het bestand wordt ingezonden aan de Sociale Verzekeringsbank.

Het landelijke centrale punt schunal zendt het bestand één keer per week aan:

De Sociale Verzekeringsbank
Kantoor Verzekeringen
Afdeling Basisadministratie Verzekeringen
Postbus 357
1180 AJ Amstelveen

Het landelijke centrale punt schunal bewaart de Excel-bestanden en maakt daarvan regelmatig een back-up.

60.6. Gegevens voor schunal verzamelen

Het verzamelen van de gegevens voor een voordracht tot schuldig-nalatig verklaring gebeurt door het landelijke centrale punt schunal van de Belastingdienst/Centrale Administratie. De Sociale Verzekeringsbank heeft de volgende gegevens nodig:

- het burgerservicenummer/sofinummer met het aanslagnummer
- de NAW-gegevens van het laatst bekende adres (eventueel buitenlands adres)
- de geboortedatum
- de dagtekening belastingaanslag
- de vervaldag van de aanslag
- de kosten, het bedrag dat betaald is en het nog verschuldigde bedrag
- de volgende gegevens:
 - de verschuldigde inkomstenbelasting vóór inhouding
 - de verschuldigde premies volksverzekeringen vóór inhouding
 - de boete
- de ingehouden loonheffingen
- de belastingaanslag ambtshalve is vastgesteld
- de Wet vermeend/moor van toepassing is
- het bedrag van de invorderingsvrijstelling
- het bedrag dat terug ontvangen is op de voorlopige teruggaaf

Als de premieschuldige een bezwaarschrift heeft ingediend tegen de hoogte van de belastingaanslag, vermeldt het landelijke centrale punt schunal de bedragen zoals die na de uitspraak op het bezwaar onherroepelijk zijn komen vast te staan.

De gegevens per belastingaanslag worden geplaatst in een Excel bestand. Het bestand moet worden opgeslagen met de naam 'SVB jj-mm-dd'; hierbij staat 'jj' voor het jaar, 'mm' voor de maand en 'dd' voor de dag waarop het bestand wordt ingezonden aan de Sociale Verzekeringsbank.

60.7. Oninbaar lijden van schunal aanslagen

Bij ontvangst van het bestand van de Sociale Verzekeringsbank kan het landelijke centrale punt schunal van de Belastingdienst/Centrale Administratie de beschikking schuldig-nalatig gaan verwerken.

Als de premieschuldige niet schuldig-nalatig is verklaard, wordt de belastingaanslag oninbaar geleden met één van de volgende codes:

- bij faillissement code 01
- bij huidig adres niet bekend code 11
- bij vertrokken naar het buitenland code 13
- bij onvermogen code 20
- bij belastingaanslag ondanks geen verhaal code 22
- bij oninbaar na executiemaatregelen code 52
- bij zeer agressieve belastingschuldige code 55
- bij overige redenen code 58

Als de premieschuldige wel schuldig-nalatig is verklaard, moet de belastingaanslag oninbaar worden geleden met een van de volgende codes:

- bij faillissement code 02
- bij huidig adres niet bekend code 12
- bij vertrokken naar het buitenland code 14
- bij onvermogen code 59
- bij belastingaanslag ondanks geen verhaal code 59
- bij oninbaar na executiemaatregelen code 53
- bij zeer agressieve belastingschuldige code 56
- bij overige redenen code 59

De aantekening 'schuldig-nalatig' wordt met het oninbaarlijden automatisch opgenomen in de COA. Met inquiry 005 is de aantekening in de COA zichtbaar als 'SN'. In DACAS zijn de codes van het bericht oninbaarlijden opgenomen in de rubriek 'Oorzaak'.

60.7.1. Gevolgen signalering schuldig-nalatig

De signalering 'SN' (in combinatie met de signalering 021) heeft de volgende gevolgen:

- Een binnengekomen betaling of af te boeken teruggaaf wordt niet automatisch afgeboekt.
- De COA stuurt een bericht (170) naar het kantoor dat de signalering 021 heeft aangebracht.
- Het Landelijke centrale punt schunal vraagt het gehele bedrag van de teruggaaf op en geeft aan hoe het bedrag moet worden verantwoord.

60.8. Betaling en verrekening schunal-aanslagen

Het landelijke centrale punt schunal moet de betaling of verrekening verwerken:

- als de premieschuldige een betaling doet aan de Belastingdienst
- als een bedrag wordt verrekend terwijl er een schunal-aanvraag loopt
- als de beschikking schuldig-nalatig al is afgegeven

Er kunnen zich verschillende situaties voordoen:

- De betaling of verrekening wordt gedaan voordat de Sociale Verzekeringsbank een schunal-beschikking heeft opgemaakt.
- De betaling of verrekening wordt gedaan nadat de Sociale Verzekeringsbank een schunal-beschikking heeft opgemaakt.
- De betaling of verrekening wordt gedaan nadat de belastingaanslag uit de COA is verwijderd.

60.8.1. Vóór beschikking

Voordat de Sociale Verzekeringsbank een beslissing op het voorstel tot schuldig-nalatig heeft genomen, kan de premieschuldige een betaling doen of kan er een belastingteruggaaf worden verrekend. Het landelijke centrale punt schunal verwerkt dan de betaling of verrekening voordat de beschikking schuldig-nalatig is opgemaakt. De betaling en/of verrekening moet op de gebruikelijke wijze worden afgewerkt.

De Sociale Verzekeringsbank moet onmiddellijk per fax op de hoogte worden gebracht van de wijziging in het openstaande bedrag (faxnummer: 020- 656 48 49).

In de fax moet worden vermeld:

- de naam en het adres van de premieschuldige
- het betaalde bedrag (gesplitst in hoofdsom, kosten en invorderingsrente)

- het dossiernummer van de Sociale Verzekeringsbank (zie de ontvangstbevestiging die de Sociale Verzekeringsbank stuurde na ontvangst van het voorstel schuldig-nalatig)
- de wijziging in het openstaande bedrag

Als de premieschuldige het openstaande bedrag volledig betaalt, zal de Sociale Verzekeringsbank de procedure tot schuldig-nalatig verklaring beëindigen.

60.8.2. Na beschikking

De Sociale Verzekeringsbank stelt de premieschuldige in de beschikking schuldig-nalatig alsnog in de gelegenheid om het totaal verschuldigde bedrag binnen 5 jaar na dagtekening van de beschikking aan de Belastingdienst te betalen. Dit geldt alleen voor de beschikkingen die afgegeven zijn vóór 1 januari 2006. Voor de aanslagen met een datum beschikking na 1 januari 2006 geldt betaling binnen 5 jaar na dagtekening van de aanslag.

Als de premieschuldige het voornemen om te betalen (hieronder ook te verstaan het op eigen initiatief van premieschuldige verrekenen van een uit te betalen bedrag met de belastingaanslag) kenbaar maakt aan de Sociale Verzekeringsbank, licht de Sociale Verzekeringsbank de Belastingdienst hierover in. Het landelijke centrale punt schunal geeft de Sociale Verzekeringsbank informatie over het totaal verschuldigde bedrag (inclusief invorderingsrente en kosten) dat in de COA voorkomt. De Sociale Verzekeringsbank coördineert de contacten met de premieschuldige.

De Sociale Verzekeringsbank verantwoordt het bedrag voor de opslag van 5% over de verschuldigd gebleven AOW-premie. De rest van het bedrag moet in totaal op de belastingaanslag worden verantwoord door de Belastingdienst. De verrekening van de premies met de diverse fondsen vindt centraal plaats via de Belastingdienst/Centrale Administratie.

De volgorde van verwerking is als volgt:

- De COA stuurt naar aanleiding van de signalering 'SN' en de signalering 021 een bericht 170 naar het landelijke centrale punt schunal.
- Het landelijke centrale punt schunal stuurt naar aanleiding van het bericht 170 een bericht 080 naar de COA en geeft daarin aan hoe het bedrag moet worden verantwoord. Het landelijke centrale punt schunal bepaalt hiervoor het bedrag voor afboeking op de schuldig-nalatig aanslag en moet daarbij rekening houden met de aanslag, de kosten, de rente en 5% afdracht voor de Sociale Verzekeringsbank. Het eventuele restant kan met een andere schuld worden verrekend, of moet worden uitbetaald.
- De COA stuurt naar aanleiding van het 080 bericht een bericht 141 naar het landelijke centrale punt schunal.
- Het landelijke centrale punt schunal stuurt daarop een bericht 088 in en geeft een splitsing van het bedrag in aanslag, kosten, rente en 5% afdracht Sociale Verzekeringsbank.

- De COA stuurt in reactie op het bericht 088 een bericht 140. Als bij het bedrag de opslag van 5% van de verschuldigde AOW is inbegrepen, rekent het landelijke centrale punt schunal uit welk bedrag moet worden verrekend met de Sociale Verzekeringsbank. Het landelijke centrale punt schunal maakt daarop een bericht met daarin het te verrekenen bedrag, de NAW-gegevens van de premieschuldige en zijn codenummer (van de Sociale Verzekeringsbank, afgegeven bij de beschikking schuldig-nalatig).

Dit bericht wordt gezonden naar:

Belastingdienst/Centrale Administratie:
sector Centrale Concern Administratie
Postbus 599
7300 AN Apeldoorn

De Belastingdienst/Centrale Administratie sector Centrale Concern Administratie verwerkt dit bericht als volgt:

- Er wordt een verrekenstuk gemaakt voor de rijkshoofdboekhouding, die de financiën afhandelt met de Sociale Verzekeringsbank.
- Er wordt een afzonderlijke melding opgesteld (met naam en codenummer van de premieschuldige) van de af te dragen bedragen; deze melding wordt gestuurd naar de Sociale Verzekeringsbank.
- Het landelijke centrale punt schunal licht de Sociale Verzekeringsbank schriftelijk in over de afboeking van het (totale) bedrag, gesplitst in hoofdsom, kosten en interest. De Sociale Verzekeringsbank heeft namelijk voor de verantwoording niet alleen de melding van de Centrale Concern Administratie nodig, maar moet voor de toerekening ook weten wat in totaal is verantwoord.

Alleen wanneer volgens de toerekeningsvolgorde een gedeeltelijke of gehele betaling op de verschuldigde AOW-premie wordt afgeboekt, maakt de Sociale Verzekeringsbank een gewijzigde beschikking of een intrekkingbeschikking op. De Sociale Verzekeringsbank verstuurt hiervan twee kopieën naar de Belastingdienst.

Verrekening op initiatief van de Belastingdienst

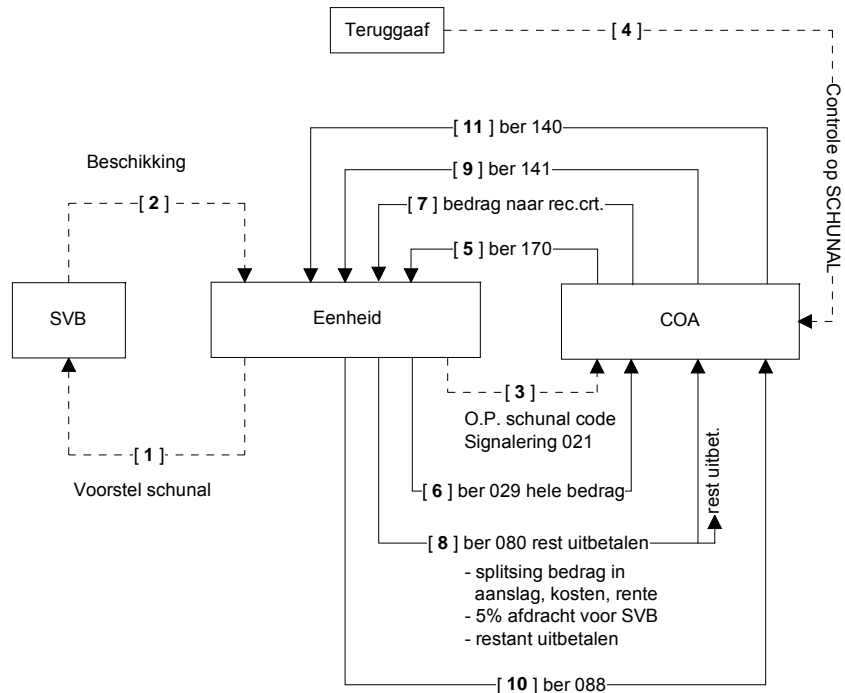
Zodra de signalering schuldig-nalatig is aangebracht door de Belastingdienst/Centrale Administratie, worden uit te betalen bedragen niet automatisch met die belastingaanslag verrekend. Het landelijke centrale punt schunal ontvangt in dat geval bericht van de Belastingdienst/Centrale Administratie. Het landelijke centrale punt schunal moet dan aangeven hoe het uit te betalen bedrag moet worden verantwoord. Voor het in de belastingaanslag begrepen premiebedrag mag op grond van de AOW niet worden overgegaan tot verrekening van het uit te betalen bedrag. Verrekening is slechts mogelijk tot voldoening van de bedragen die zijn vermeld in de hierboven vermelde toerekeningsvolgorde.

Het landelijke centrale punt schunal licht de Sociale Verzekeringsbank schriftelijk in over de afboeking van het (totale) bedrag, gesplitst in hoofdsom (zonder de AOW-premie), kosten en interest. Het landelijke centrale punt schunal vermeldt uitdrukkelijk in het bericht dat geen AOW-

premie werd afgeboekt. De Sociale Verzekeringsbank hoeft de beschikking schuldig-nalatig niet aan te passen (er moet wel kennis worden gegeven van de betaling als de premieschuldige alsnog zou willen overgaan tot betaling van het restant).

Schematische weergave van het betalings- en verrekeningsproces:

Schunalprocedure per 1.12.2000



60.8.3. Na verwijdering uit COA

De premieschuldige kan binnen 5 jaar na dagtekening van de beschikking schuldig-nalatig alsnog het verschuldigde bedrag aan de Belastingdienst betalen (de betaling moet dan in ieder geval plaatsvinden voordat premieschuldige 65 jaar wordt).

Als de belastingaanslag met een signalering schuldig-nalatig binnen de periode van 5 jaar uit de COA is verwijderd op grond van paragraaf 8.9, lid 1 IGB, moet het landelijke centrale punt schunal daarna zelf de noodzakelijke gegevens bijhouden en archiveren.

Als de premieschuldige zijn voornemen om te betalen kenbaar maakt aan de Sociale Verzekeringsbank, licht de Sociale Verzekeringsbank het landelijke centrale punt schunal hierover in. Het landelijke centrale punt schunal geeft de Sociale Verzekeringsbank informatie over het totaal verschuldigde bedrag (inclusief invorderingsrente en kosten) aan de hand van de resultatennota's en de schermafdrucken die bij verwijdering uit de COA zijn gemaakt. De Sociale Verzekeringsbank coördineert de contacten met de premieschuldige.

Voor de verwerking van de binnengekomen betaling geldt het volgende:

- In de beschikking schuldig-nalatig staat dat de premieschuldige bij een voorgenomen betaling vooraf contact dient op te nemen met de Sociale Verzekeringsbank. De Sociale Verzekeringsbank stelt het landelijke centrale punt schun al hiervan op de hoogte. Zodra een betaling binnenkomt, stelt het landelijke centrale punt schun al de Belastingdienst/Centrale Administratie in kennis over hoe het bedrag moet worden verantwoord.
- Omdat er in dit geval geen automatische verrekening meer via het systeem kan plaatsvinden, geldt voor de verantwoording het volgende:

De Belastingdienst/Centrale Administratie sector Centrale Concern Administratie zorgt voor:

- de overmaking aan de Sociale Verzekeringsbank van het bedrag voor de opslag van 5% over de verschuldigd gebleven AOW
- de overmaking van de andere bedragen voor de fondsen van derden
- de verantwoording van de rest van het bedrag
- Betalingen op de in de maand september in de COA verwijderde belastingaanslagen (omdat de dagtekening van het aanslagbiljet 7 jaar is verstreken), maakt het landelijke centrale punt schun al door middel van een giro-overschrijvingskaart over naar de Belastingdienst/Centrale Administratie.

Hierbij wordt vermeld:

- de NAW-gegevens
- het aanslagnummer
- de code van de beschikking van de Sociale Verzekeringsbank

Separaat verstuurt de ontvanger naar de afdeling Bestandscorrecties van het B/CA een schriftelijke opgave waarin de volgende gegevens zijn opgenomen:

- de NAW-gegevens
- het aanslagnummer
- de code van de beschikking van de Sociale Verzekeringsbank
- een verwijzing naar het overgemaakte bedrag en een splitsing daarvan in:
 - de hoofdsom
 - de kosten
 - de invorderingsrente
 - het bedrag van de opslag van 5% over de verschuldigde AOW

Betalingen op de in de maand januari uit de COA verwijderde belastingaanslagen (omdat sinds het belastingjaar - de jaarcodes - 9 jaar zijn verstreken), maakt het landelijke centrale punt schunat over naar de Belastingdienst/Centrale Administratie met een bericht 083. Separaat verstuurt het landelijke centrale punt schunat aan de afdeling Bestandscorrecties van de Belastingdienst/Centrale Administratie een schriftelijke opgave zoals hiervoor vermeld.

61. Informatie verstrekken en opvragen

Voor het verloop van de invordering kan de ontvanger bepaalde gegevens nodig hebben van een belastingschuldige, een aansprakelijkgestelde of een derde. De Invorderingswet 1990 (Hoofdstuk VII, artikel 58-63a) regelt de verplichtingen die in dit geval aan personen en lichamen kunnen worden opgelegd. Hoofdstuk VIII van de Invorderingswet 1990 (artikel 64-66) vermeldt de sancties op het niet nakomen van die verplichtingen. De gegevens moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt.

De informatieplicht vervalt uiteraard na volledige betaling van de belastingsschuld.

Informatie komt in vele soorten en omvat naast mondelinge en schriftelijke gegevens bijvoorbeeld ook computerbestanden.

Als de ontvanger gegevens wil opvragen moet er aan een aantal voorwaarden zijn voldaan.

De wijzen van opvragen van gegevens is bij voorkeur schriftelijk, maar mondeling kan ook.

Het kan soms de voorkeur verdienen om de gegevens te raadplegen bij degene die de gegevens moet verstrekken.

Soms beroept een gegevensverstrekker zich op een geheimhoudingsplicht. De belastingschuldige of aansprakelijkgestelde kan zich echter niet beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht.

Als de op te vragen gegevens gaan over belastingaanslagen die direct of indirect onderwerp zijn van een strafrechtelijk onderzoek, neemt de ontvanger tegenover de belastingschuldige artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering in acht en geeft hij de zogenaamde 'cautie').

Sommige administratieplichtigen kunnen zich beroepen op een verschoningsrecht. Het betreft de traditioneel erkende vertrouwensberoepen, zoals advocaten en artsen.

Het opvragen van de gegevens leidt niet altijd tot de gewenste verstrekkingen.

Het niet nakomen van de informatieverplichtingen kan een fiscaal delict en daarmee een strafbaar feit opleveren.

Artikel 63a van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat de verplichtingen op grond van de artikelen 58, 59, 60 en 62 tegenover de ontvanger ook bestaan tegenover andere ambtenaren die door de minister van Financiën zijn aangewezen.

Wanneer de ontvanger verzoeken krijgt om informatieverstrekking zijn een aantal bepalingen van belang: de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990, het Voorschrift Informatieverstrekking en de Wet Openbaarheid van Bestuur.

61.1. Soorten informatie en gegevensdragers

Op grond van artikel 58 van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger de volgende informatie opvragen:

- gegevens en inlichtingen (mondeling, schriftelijk of via datacommunicatie)
- boeken, bescheiden en andere gegevensdragers
- de inhoud van gegevensdragers

Voorbeelden van gegevensdragers zijn:

- boeken
- documenten
- computerschijven (harde schijven, cd-roms, dvd's)
- magneetbanden
- diskettes
- microfiches

De hierbovenstaande uitleg van het begrip 'gegevensdragers' is analoog aan de uitleg van dit begrip in artikel 47 van de Algemene wet rijksbelastingen.

61.2. Voorwaarden gegevens opvragen

Degene die op verzoek van de ontvanger de gegevens moet verstrekken is een belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde. Het gaat immers om zijn schuld. Ook moet er een betalingsachterstand zijn. Van betalingsachterstand is in dit geval sprake als er onvoldoende is betaald na het verstrijken van een vervaldag of na aanvang van de versnelde invordering.

De gegevensverstrekker kan ook een derde zijn. Dit betreft dan:

- een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van een belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde
- een andere derde bij wie zich gegevensdragers bevinden, zoals:
 - een lichaam
 - een natuurlijk persoon die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent
 - een natuurlijk persoon die inhoudingsplichtig is

Het gaat hier dus niet om schuld van de derde zelf, maar om schuld van een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde.

Er moet ook sprake zijn van voldoende fiscaal belang. Er is sprake van voldoende fiscaal belang als het openstaande bedrag € 681 of meer bedraagt. Deze voorwaarde geldt overigens niet als er sprake is van:

- een onwillige belastingschuldige
- vrees voor cumulatie van belastingschuld

Uiteraard moeten de gegevens die de ontvanger wil opvragen van belang kunnen zijn voor de betreffende invorderingskwestie. Het criterium 'van belang voor de invordering' (Invorderingswet 1990, artikel 58) moet ruim worden uitgelegd en ziet niet uitsluitend op het verkrijgen van gegevens over verhaalsmogelijkheden. Het is de ontvanger (en niet de inlichtingenverstrekker) die bepaalt of de gegevens, inlichtingen of gegevensdragers van belang zijn voor de invordering.

Ook moet de ontvanger nagaan of de gegevens al bij de Belastingdienst aanwezig zijn. Als deze gegevens al aanwezig zijn, hoeft hij ze niet meer op te vragen. Zo wordt voorkomen dat er bij de gegevensverstrekker onnodige irritatie ontstaat.

Als de ontvanger de gegevens bij een ander kantoor moet opvragen, doet hij dit bij voorkeur schriftelijk.

61.3. Wijze van opvragen

Bij het opvragen van gegevens stelt de ontvanger een redelijke termijn vast voor de gegevensverstrekker. Hierbij weegt hij de volgende zaken af:

- de inspanning die de gegevensverstrekker moet leveren om de gegevens te verstrekken
- het kostenaspect
- het invorderingsbelang

Een redelijke termijn ook per direct zijn, als de ontvanger vindt dat het invorderingsbelang het zwaarst weegt - bijvoorbeeld bij toepassing van de versnelde invordering van artikel 10 van de Invorderingswet 1990.

Afhankelijk van de plaats waar de gegevens zich bevinden vraagt de ontvanger deze op bij de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde, dan wel bij de derde.

Gegevens kunnen mondeling en schriftelijk worden opgevraagd. Schriftelijk opvragen heeft de voorkeur.

Voor het schriftelijk opvragen maakt de ontvanger gebruik van de standaardbrieven. Hij kan ook vragen om kopieën, leesbare afdrukken, een computeruitdraai of een uittreksel. Er wordt in ieder geval ook vermeld op grond van welk artikel uit de Invorderingswet 1990 de gegevens worden opgevraagd.

De gegevens kunnen ook mondeling worden opgevraagd. Dit is bijvoorbeeld handig als de gegevens zeer snel nodig zijn. Mondeling verstrekte gegevens hebben, bewijsrechtelijk gezien, slechts betekenis als er bij het verstrekken

daarvan getuigen aanwezig waren. Schriftelijk opvragen verdient daarom de voorkeur.

Als de ontvanger de gegevens toch mondeling opvraagt, legt hij in ieder geval vast:

- de datum waarop de gegevens zijn opgevraagd
- de termijn waarbinnen de gegevens verstrekt moeten worden
- of er bij de mondelinge gegevensverstrekking getuigen aanwezig waren

De ontvanger legt deze gegevens vast in ETM en in het invorderingsdossier.

Bij het toepassen van de informatieplicht tegenover financiële instellingen en openbare accountants past de ontvanger zoveel mogelijk de gedragscodes toe die bestaan tussen de Belastingdienst en de financiële instellingen en tussen de Belastingdienst en de openbare accountants.

61.4. Raadplegen ter plaatse

De ontvanger maakt terughoudend gebruik van de mogelijkheid om de belastingschuldige/aansprakelijkgestelde/derde te vragen de gegevensdragers naar het kantoor te laten brengen; de beoogde gegevens worden bij voorkeur per brief opgevraagd.

Het kan zijn dat het raadplegen van de gegevens ter plaatse de voorkeur verdient, omdat bijvoorbeeld opsturen erg omslachtig is of niet wenselijk. Dit kan dan gebeuren door de hiertoe aangewezen medewerkers van het kantoor. Zij kunnen de gewenste gegevens bij de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde raadplegen en stellen de ontvanger daarvan schriftelijk op de hoogte.

Met artikel 58 van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger de belastingschuldige ook verzoeken gegevens en inlichtingen te verstrekken en gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen, om zo te beoordelen of hij derden aansprakelijk kan stellen. Als desondanks bij de belastingschuldige zelf geen antwoord kan worden gevonden op de vraag of iemand aansprakelijk kan worden gesteld, kan de ontvanger zich tot de administratieplichtigen wenden en zich daarbij beroepen op artikel 62 van de Invorderingswet 1990.

Als de raadpleging bij een derde plaatsvindt, stelt de ontvanger de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde daarvan direct schriftelijk in kennis.

Als de derde de gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar heeft gesteld, ziet de ontvanger er op toe dat deze na inzage niet aan de belastingschuldige, maar aan de derde worden teruggegeven. Alleen op schriftelijk verzoek van de derde kunnen de stukken na raadpleging aan de belastingschuldige worden teruggegeven.

Tegenover aansprakelijkgestelden kan de ontvanger zich pas na aansprakelijkstelling beroepen op de informatieverplichtingen.

Als de ontvanger ter plaatse bij de inlichtingenverstrekker kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels maakt, zorgt hij ervoor dat dit zo min mogelijk last voor de betrokkene veroorzaakt.

61.5. Weigeren gegevensverstrekking

Artikel 61 van de Invorderingswet 1990 regelt hoe om te gaan met een weigering van gegevensverstrekking als daarbij een beroep wordt gedaan op de geheimhoudingsplicht.

Op grond van artikel 61 kan de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde zich niet met vrucht beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht.

Als het onvermijdelijk is dat de ontvanger gegevens met een privacy-karakter onder ogen krijgt, vormt dit geen grond om de verstrekking van gegevens of de beschikbaarstelling van gegevensdragers te weigeren. De ontvanger zelf is op grond van artikel 67, lid 1 van de Invorderingswet 1990 wel gehouden tot geheimhouding van deze gegevens.

Wel kunnen bepaalde derden (o.a. artsen, notarissen, advocaten, genoemd in artikel 63 van de Invorderingswet 1990) een beroep doen op een verschoningsrecht.

61.6. Het geven van de cautie (zwijgrecht)

Bij belastingaanslagen die direct of indirect onderwerp zijn van een strafrechtelijk onderzoek, neemt de ontvanger tegenover de belastingschuldige artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering in acht en geeft hij de zogenaamde 'cautie'. Dit wil zeggen dat de belastingschuldige die als verdachte wordt aangemerkt, wordt gewezen op zijn zwijgrecht: hij is niet verplicht op vragen te antwoorden. Uit rechtsbescherming mag niemand namelijk worden gedwongen om tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen.

Met de cautie wordt vermeden dat gegevens of gegevensdragers in een eventuele procedure aangemerkt worden als onrechtmatig verkregen bewijs en daarom buiten beschouwing zouden moeten blijven. Voor zover de gegevens of gegevensdragers geen betrekking hebben op aspecten van dat strafrechtelijk onderzoek, is artikel 58 van de Invorderingswet 1990 onverkort van toepassing.

61.7. Het verschoningsrecht

Artikel 62 van de Invorderingswet 1990 regelt de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen en het ter beschikking stellen van gegevensdragers voor administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen (Awr).

De in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen bedoelde administratieplichtigen zijn:

- lichamen (in de zin van de Awr, zoals een nv, bv, vereniging of stichting)
- personen die een bedrijf of een zelfstandig beroep uitoefenen
- personen die inhoudingsplichtig zijn

In het eerste lid van artikel 62 van de Invorderingswet 1990 is neergelegd dat de administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen gehouden zijn aan de verplichtingen opgenomen in de artikelen 58, 59 en 60 van de Invorderingswet 1990.

Artikel 63 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat alleen administratieplichtigen met een traditioneel erkend vertrouwensberoep, zoals notarissen, advocaten, artsen en apothekers, zich op een geheimhoudingsplicht (verschoningsrecht) mogen beroepen met betrekking tot artikel 62 van de Invorderingswet 1990. Als het gaat om de eigen belastingschuld kan echter ook deze beroepsbeoefenaar zich niet met vrucht beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht (Invorderingswet 1990, artikel 61).

Artikel 62, lid 2 van de Invorderingswet 1990 regelt het verstrekken van gegevens voor de belastinginvordering van derden door (semi-)overheidslichamen deels afwijkend van artikel 58-61 en artikel 63 van de Invorderingswet 1990. Artikel 62, lid 3 van de wet (waarin artikel 55 van de Algemene wet rijksbelastingen van toepassing wordt verklaard) verplicht (semi-)overheidsdiensten kosteloos de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de invordering nodig zijn, behoudens ontheffing door de minister van Financiën.

Overigens strekt artikel 62 van de Invorderingswet 1990 er niet toe de door de derdenbeslagene tijdens de gerechtelijke verklaringsprocedure afgelegde verklaring te toetsen. Wel kan dit artikel aangewend worden om verhaalsmogelijkheden bij derden te achterhalen.

61.8. Resultaat opgevraagde gegevens

Nadat de ontvanger gegevens heeft opgevraagd, zijn er verschillende resultaten mogelijk.

Als de gegevens niet concreet zijn, of voor velerlei uitleg vatbaar, vraagt de ontvanger opnieuw de inlichtingen, gegevens en/of gegevensdragers op. Hierbij herhaalt de ontvanger de vragen en vraagt expliciet om correcte en concrete gegevens op grond van het relevante artikel uit de Invorderingswet 1990.

Andere mogelijkheden zijn:

- De ontvanger heeft geen gegevens verkregen.
- Na herhaald verzoek zijn er gegevens of inlichtingen verkregen die onjuist en/of onvolledig zijn.
- De ontvanger heeft gegevensdragers ter beschikking gekregen die vals of vervalst zijn.
- De ontvanger heeft geen gegevensdragers ter beschikking gekregen.

In deze gevallen kan er sprake zijn van een fiscaal delict. Bij het niet voldoen aan artikel 60 van de Invorderingswet zijn de strafrechtelijke bepalingen van toepassing van hoofdstuk VIII van de Invorderingswet 1990. Het weigeren gegevens te verstrekken vormt een zogenaamd omissiedelict.

Voor het strafrechtelijk vervolg is het noodzakelijk dat er in ieder geval 2 keer schriftelijk is gemaand om de gegevens te verstrekken.

61.9. Fiscaal delict behandelen

Het niet, niet volledig of niet op juiste wijze nakomen van de informatie-verplichtingen levert een strafbaar feit op. Als er geen sprake is van opzet gaat het om een overtreding. Als er wel sprake is van opzet, wordt dit aangemerkt als een misdrijf.

Het niet of niet correct nakomen van een verplichting tot het verstrekken van gegevens, of tot het terbeschikkingstellen van gegevensdragers, kan een strafbaar feit zijn. Als er geen opzet in het spel is geldt artikel 64 van de Invorderingswet 1990. Lid 1 en 2 geven de strafmaat, waarbij de in lid 2 genoemde hoofdstraffen kunnen cumuleren. Er kan een geldboete of hechtenis worden opgelegd. Artikel 65a van de Invorderingswet 1990 bestempelt de bedoelde strafbare feiten als overtredingen.

Bij het niet of niet correct nakomen van een verplichting tot het verstrekken van gegevens, of tot het terbeschikkingstellen van gegevensdragers, kan ook sprake zijn van opzet. Artikel 65 van de Invorderingswet 1990, lid 1 en 2 geeft de strafmaat. Er kan een geldboete of een gevangenisstraf worden opgelegd. Deze straffen kunnen cumulatief worden toegepast. Artikel 65a van de Invorderingswet 1990 wet bestempelt de bedoelde strafbare feiten als misdrijven.

Het alsnog verstrekken van gegevens en inlichtingen kan strafvervolgning voorkomen. Dit wordt bepaald in artikel 65, lid 3 van de Invorderingswet 1990. Wie binnen de door de ontvanger gestelde termijn opzettelijk in het geheel geen, onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen heeft verstrekt en dus het misdrijf van artikel 65 van de Invorderingswet 1990 heeft begaan, krijgt zo de mogelijkheid strafvervolgning te voorkomen door alsnog (juiste en volledige) gegevens te verstrekken. Voorwaarde daarbij is in de eerste plaats dat de betrokkene dit doet uit vrije wil en niet omdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat het strafbare feit bekend is of binnenkort bekend zal zijn bij de opsporingsambtenaren. De tweede voorwaarde om af te zien van strafvervolgning in de bedoelde gevallen is dat het niet tijdig verstrekken van de gevraagde inlichtingen of gegevens niet tot gevolg heeft dat een lager bedrag kon worden verhaald dan anders mogelijk zou zijn geweest.

Verder is het van belang te weten dat tegen niet meewerkende informatieplichtigen veelal ook op grond van het **civiele recht** geprocedeerd kan worden om de informatieverplichtingen af te dwingen. Bijvoorbeeld via een kort geding, een verkorte termijnprocedure, of een gewone bodemprocedure bij de civiele rechter.

Als **meerdere personen** aan het begaan van een belastingdelict hebben bijgedragen zal aan de hand van de regels van het commune strafrecht beoordeeld moeten worden of - en zo ja op grond waarvan - strafrechtelijke vervolging van de deelnemers kan plaatsvinden. Een derde kan veelal als medepleger worden beschouwd in de zin van artikel 47, lid 1 van het Wetboek van Strafrecht, als hij in een bewuste samenwerking met de belastingschuldige handelingen heeft verricht die als uitvoeringshandelingen kunnen worden aangemerkt, zoals het overhandigen van valse of vervalste

gegevensdragers (of de inhoud daarvan in valse of vervalste vorm) aan de ontvanger. Als de derde geen uitvoeringshandelingen, maar slechts ondersteunings- of voorbereidingshandelingen verricht die niet rechtstreeks het beoogde gevolg veroorzaken, kan hij slechts als medeplichtige worden gestraft.

De ontvanger moet melding doen bij de boete-fraudecoördinator van zijn kantoor als:

- de gegevens ook na 2 schriftelijke maningen niet aan de gestelde eisen voldoen; en
- de ontvanger besluit niet over te gaan tot een civiele procedure; en
- er sprake is van een strafbaar fiscaal delict (vermoeden van grove schuld van de kant van de gegevensverstrekker)

De boete-fraudecoördinator behandelt de aangifte van dit delict volgens de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2006. De ontvanger vermeldt in zijn melding alle gegevens die van belang zijn.

Er zijn nu twee mogelijkheden:

- De aanmelding voldoet niet aan de aanmeldingsrichtlijn. De fraudecoördinator licht de ontvanger schriftelijk in en de invordering wordt voortgezet.
- De aanmelding voldoet aan de aanmeldingsrichtlijn. De fraudecoördinator brengt de aanmelding zo spoedig mogelijk in het selectieoverleg. Aan het selectieoverleg nemen deel: de fraudecoördinator, de contactambtenaar Awr of WD en de teamleider van de FIOD. De invordering wordt al dan niet voortgezet in overleg met de FIOD.

Dit overleg moet bepalen of de zaak zal worden ingebracht in het zogenoemde tripartite-overleg tussen de Officier van Justitie, de contactambtenaar Awr of WD en de FIOD. Als in het tripartite-overleg wordt besloten tot opsporing, geeft de fraude-coördinator daartoe opdracht aan een ambtenaar op het kantoor die met het opmaken van een proces-verbaal is belast. Als de FIOD echter tot opschorting besluit, geldt dit niet.

61.10. Bijzonder mandaat

Artikel 63a van de Invorderingswet bepaalt dat de verplichtingen op grond van de artikelen 58, 59, 60 en 62 tegenover de ontvanger ook bestaan tegenover andere ambtenaren die door de minister van Financiën zijn aangewezen.

Men noemt dit ook wel het bijzondere mandaat van artikel 63a van de Invorderingswet 1990. Dit is onder andere bedoeld voor controle-ambtenaren die onderzoeken verrichten namens de ontvanger. Hierbij kan gedacht worden aan onderzoek naar aansprakelijkheid of de deblokkering van een G-rekening, maar ook aan het zoeken naar verhaalsmogelijkheden tijdens reguliere controles ten behoeve van de heffing. Deze onderzoeken

worden veelal uitgevoerd door medewerkers met een algemeen mandaat als heffer. Voor deze controles is hoofdstuk VII van de Invorderingswet 1990 van belang (artikel 58 e.v.). Daarin worden ten behoeve van de invordering informatieverplichtingen opgelegd aan belastingschuldige, aansprakelijkgestelde en derde.

Volgens artikel 63a van de Invorderingswet gelden deze verplichtingen dus ook voor iedere andere ambtenaar van de belastingdienst. Daarvoor moet deze wel een aparte schriftelijke aanwijzing hebben van de voorzitter van het managementteam, waarin de specifieke bevoegdheid expliciet is genoemd. Deze aanwijzing moet de ambtenaar tijdens een controle kunnen overleggen.

Ook de belastingdeurwaarder kan te maken krijgen met het bijzonder mandaat van artikel 63a van de Invorderingswet 1990, omdat hij naast zijn specifieke werk als belastingdeurwaarder vaak ook informatie verzamelt voor de invordering.

De belastingdeurwaarder neemt een aparte plaats in. Hij krijgt namelijk rechtstreeks van de Minister zijn aanstelling als belastingdeurwaarder. Zie daarvoor artikel 2, lid 1, letter j van de Invorderingswet 1990. Op grond hiervan en het bepaalde in artikel 63a van de wet, heeft de belastingdeurwaarder dus geen aparte schriftelijke aanwijzing van de voorzitter van het managementteam nodig. Om onduidelijkheid en discussies te voorkomen, is het toch beter hem wel van zo'n aanwijzing te voorzien. Deze kan immers als bewijs dienen.

Een aparte schriftelijke aanwijzing voor controlemedewerker en deurwaarder hoeft in principe niet ingeschreven te worden in het mandaatregister. Als inschrijving wel gewenst is, moet duidelijk in het register worden aangegeven dat het om de beperkte aanwijzing van artikel 63a van de Invorderingswet gaat.

61.11. Informatieverstrekking door de ontvanger

Als de ontvanger op aanvraag informatie verstrekt, heeft hij te maken met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990. In lid 2 van dat artikel is bepaald dat de minister van Financiën van deze plicht ontheffing kan verlenen. In het Voorschrift Informatieverstrekking is van deze bevoegdheid gebruik gemaakt.

Op de vraag welke informatie aan een aansprakelijkgestelde kan worden verstrekt en welke informatie hem op grond van artikel 67, lid 1, van de wet moet worden geweigerd, geeft artikel 49.5 van de Leidraad Invordering 2008 antwoord.

Wet openbaarheid van bestuur

In beginsel wijst de ontvanger verzoeken van derden om feitelijke informatie over de belastingschuldige voor wie zij aansprakelijk zijn gesteld af, ook als zij zich uitdrukkelijk beroepen op de Wet openbaarheid van bestuur of verzoeken om ontheffing van de geheimhoudingsplicht. De Wob dient uitsluitend het algemene openbaarheidsbelang en dus niet het specifieke belang van de derde bij de gevraagde gegevens. In voorkomend geval dient de ontvanger zo'n verzoek steeds te toetsen aan de uitzonderingsgronden van artikel 10 van de Wet openbaarheid van bestuur. In een aantal gevallen zal de absolute uitzonderingsgrond ex artikel 10, lid 1, onderdeel c van de

Wet openbaarheid van bestuur de verstrekking van de gevraagde gegevens al in de weg staan.

Bij de belangenafweging van artikel 10, lid 2 van de Wet openbaarheid van bestuur betreft de ontvanger enerzijds het algemene of publieke openbaarheidsbelang, anderzijds de door de Wob beschermde belangen. Onder de laatste zijn mede begrepen de belangen van de Belastingdienst en van de ontvanger als procespartij.

Voor de mogelijkheden tot informatieverstrekking aan derden die voor de belastingschuld van een ander aansprakelijk zijn gesteld wordt verwezen naar Leidraad Invordering 2008, artikel 49.5.

Gerechtsdeurwaarder

Op grond van artikel 475g, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is de ontvanger verplicht desgevraagd aan de gerechtsdeurwaarder die gerechtigd is beslag te leggen tegen een schuldenaar, schriftelijk informatie te verstrekken over periodieke betalingen die hij aan die schuldenaar verricht of gaat verrichten op grond van een verleende voorlopige teruggaafbeschikking.

Deze informatieplicht behelst uitsluitend gegevens over:

- de vraag of een voorlopige teruggaaf is verleend
- de termijn en de omvang van de betalingen van een voorlopige teruggaaf, onder vermelding van het bedrag van een eventuele verrekening
- de vraag of op de voorlopige teruggaaf in kwestie beslag is gelegd

Het verstrekken van andere informatie dan hiervoor genoemd, is in strijd met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990. Aan het enkele feit dat de gerechtsdeurwaarder een verzoek doet op grond van artikel 475g, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, mag de ontvanger het vertrouwen ontnemen dat de gerechtsdeurwaarder gerechtigd was tot het leggen van beslag tegen de schuldenaar in kwestie.

62. Bezwaar en beroep

Als een belanghebbende het niet eens is met een beslissing van een bestuursorgaan, kan hij:

- een **bezwaarschrift** richten aan het bestuursorgaan dat de oorspronkelijke beslissing heeft genomen. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een bezwaarschrift bij de ontvanger indienen tegen de aanmaningskosten.
- een **administratief beroepschrift** richten aan een bestuursorgaan dat hoger is dan het orgaan dat de oorspronkelijke beslissing heeft genomen. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een administratief beroepschrift indienen bij de ontvanger tegen de dwangbevelkosten die de belastingdeurwaarder in rekening heeft gebracht.
- een **beroepschrift** indienen bij de rechtbank tegen de uitspraak van een bestuursorgaan. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een beroepschrift indienen bij de rechtbank tegen de uitspraak van de ontvanger om de dwangbevelkosten te handhaven. Bij beroepschriften handelt de ontvanger volgens het Besluit beroep in belastingzaken 2005.

Daarnaast kan een belastingschuldige in verzet komen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990. Ook kan hij zich op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering tegen de executie verzetten. Een derde die zijn rechten wil claimen op door de belastingdeurwaarder in beslag genomen roerende zaken, kan een beroepschrift indienen bij de ontvanger op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Ook kan hij een verzetschrift indienen bij de belastingdeurwaarder die het beslag heeft gelegd op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Voor het indienen van een bezwaarschrift en de behandeling daarvan moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan.

De ontvanger moet bij beroepschriften handelen volgens het Besluit beroep in belastingzaken 2005.

Een bezwaarschrift moet aan de volgende voorwaarden voldoen:

- Het moet schriftelijk worden ingediend.
- Het moet tijdig zijn ingediend.
- Het moet gemotiveerd zijn.
- Het intrekken van het bezwaarschrift moet schriftelijk gebeuren.

Ook de ontvanger moet zich aan een aantal regels houden. Hij moet:

- de ontvangst van het bezwaarschrift schriftelijke bevestigen

- het bezwaarschrift zoveel mogelijk binnen 6 weken na ontvangst afhandelen
- de belastingschuldige de gelegenheid geven om gehoord te worden (maar er zijn uitzonderingen)
- schriftelijke uitspraak doen op het bezwaarschrift
- bij niet-ontvankelijkheid ambtshalve een beslissing nemen

Met 'bezwaarschrift' wordt ook bedoeld: een administratief beroepschrift waarop de bepalingen van hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing zijn. Bijvoorbeeld: een administratief beroepschrift tegen de dwangbevelkosten van een door de belastingdeurwaarder betekend dwangbevel.

62.1. Schriftelijk indienen bezwaarschrift

Een bezwaarschrift moet schriftelijk worden ingediend. Maar als een belastingschuldige mondeling bezwaar maakt op kantoor dan legt de ontvanger het bezwaar schriftelijk vast. Vervolgens vraagt hij de belastingschuldige om het stuk te ondertekenen. De ontvanger moet het stuk dan als bezwaarschrift behandelen.

Als een belastingschuldige zijn bezwaren telefonisch uit, vraagt de ontvanger aan de belastingschuldige zijn bezwaren schriftelijk in te dienen. Gaat het echter om een duidelijk ambtelijke fout, dan herstelt de ontvanger de fout ambtshalve.

De ontvanger moet bij beroepschriften handelen volgens het Besluit beroep in belastingzaken 2005.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.2. Tijdig indienen bezwaarschrift

De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift is 6 weken. De termijn begint op de dag na de dagtekening van de beschikking. Dit is bijvoorbeeld de datum waarop het dwangbevel betekend is.

Als het bezwaarschrift per post is verzonden, dan is het tijdig ingediend als het voor het einde van de termijn ter post is bezorgd. Maar het bezwaarschrift mag nooit later dan 1 week na afloop van de termijn zijn ontvangen.

Als het bezwaarschrift binnen 1 week na het verstrijken van de bezwaartermijn wordt ontvangen, kan de ontvanger aannemen dat het bezwaarschrift tijdig ter post is bezorgd, tenzij uit de omstandigheden blijkt dat het buiten de bezwaartermijn ter post is bezorgd.

Als de belastingschuldige het bezwaarschrift te laat indient, verklaart de ontvanger het bezwaarschrift niet-ontvankelijk. Dit is alleen anders als

redelijkerwijs niet geoordeeld kan worden dat de indiener in verzuim is geweest.

Als de ontvanger uit het bezwaarschrift niet kan opmaken welk kantoor bevoegd is, dan vraagt hij aan de afzender voor welk kantoor het stuk bestemd is. Zodra hij dit weet, stuurt hij het bezwaarschrift door naar het bevoegd kantoor. Het tijdstip waarop het bezwaarschrift is ingediend bij het onbevoegde kantoor, bepaalt of het tijdig is ingediend.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.3. Ontvangstbevestiging bezwaarschrift

Als de ontvanger een bezwaarschrift heeft ontvangen, of een verzoek dat hij als zodanig in behandeling neemt, dan stuurt hij een ontvangstbevestiging.

Als de belastingschuldige in het bezwaarschrift een berekening opneemt van het bestreden bedrag, dan merkt de ontvanger het bezwaarschrift ook aan als een verzoek om uitstel van betaling voor het bestreden bedrag. In de ontvangstbevestiging neemt hij dan de kennisgeving van de uitstelbeschikking op. Hij vermeldt dat het niet bestreden bedrag van de belastingaanslag volgens de daarvoor geldende termijnen moet worden betaald, tenzij hij apart uitstel van betaling verleent.

Als de ontvanger een bezwaarschrift heeft ontvangen waarvoor zijn kantoor niet bevoegd is, dan tekent hij op het bezwaarschrift de datum van ontvangst aan. Vervolgens stuurt hij het bezwaarschrift zo spoedig mogelijk door aan het bevoegde kantoor. Dit deelt de ontvanger schriftelijk mee aan de belastingschuldige.

Als de ontvanger uit het bezwaarschrift niet kan opmaken welk kantoor bevoegd is, dan vraagt hij aan de afzender voor welk kantoor het stuk bestemd is. Zodra hij dit weet, stuurt hij het bezwaarschrift door naar het bevoegd kantoor. Het tijdstip waarop het bezwaarschrift is ingediend bij het onbevoegde kantoor, bepaalt of het tijdig is ingediend. Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.4. Motivering bezwaarschrift

Het bezwaarschrift moet duidelijk maken waarom belastingschuldige het niet eens is met de afgegeven beschikking. Als dit niet duidelijk blijkt uit het bezwaarschrift, moet de ontvanger de indiener verzoeken het bezwaar binnen 4 weken (nader) te motiveren.

Als de belastingschuldige hieraan niet voldoet, stuurt de ontvanger een herinnering waarin hij hem alsnog een termijn van 2 weken geeft om het bezwaarschrift te motiveren. De ontvanger wijst de belastingschuldige hierbij ook op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet voldoet aan de motiveringsplicht.

Hetzelfde geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.5. Intrekken bezwaarschrift

Als de belastingschuldige zijn bezwaarschrift wil intrekken, moet dit schriftelijk gebeuren. De ontvanger bevestigt de intrekking altijd schriftelijk. Tijdens het horen kan de intrekking ook mondeling geschieden. Deze mondelinge intrekking neemt de ontvanger op in het verslag van het horen.

Hetzelfde geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.6. Afhandelen bezwaarschrift

De ontvanger handelt een ingediend bezwaarschrift zoveel mogelijk binnen 6 weken na ontvangst af. Deze termijn kan maximaal met 4 weken worden verlengd. De ontvanger deelt de belastingschuldige deze verlenging schriftelijk mee. Verder uitstel is mogelijk voor zover de belastingschuldige daarmee instemt.

Als de belastingschuldige is uitgenodigd om het bezwaar aan te vullen, schort de ontvanger de beslistermijn op het bezwaarschrift op. De opschorting duurt van de dag waarop de uitnodiging is gedaan, tot de dag waarop het bezwaar is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Als het bezwaarschrift is ingediend door een gemachtigde, stuurt de ontvanger de uitspraak naar hem toe.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.7. Horen belastingschuldige

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, moet hij de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. Dit gebeurt in beginsel op kantoor.

De ontvanger maakt een verslag van het horen en stuurt het naar de belastingschuldige. Een kopie van het verslag bewaart hij in het dossier. Als belastingschuldige het niet eens is met de inhoud van het verslag, kan hij de ontvanger hierover informeren. De ontvanger maakt daarvan schriftelijk melding.

Telefonisch horen mag niet. Wel kan het zo zijn dat de belastingschuldige na telefonisch contact met de ontvanger van mening is dat hij zijn zaak voldoende heeft toegelicht. Hij kan dan afzien van een hoorgesprek. Hetzelfde geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.8. Niet horen belastingschuldige

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, moet hij op grond van het beleid de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. De ontvanger hoort de belastingschuldige als er redelijkerwijs

twijfel mogelijk is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is. Het beleid wijkt hierin af van de Algemene wet bestuursrecht. Volgens de algemene regel kan op grond van de Algemene wet bestuursrecht namelijk van het horen worden afgezien in de volgende gevallen:

- Het bezwaar is kennelijk niet-ontvankelijk.
- Het bezwaar is kennelijk ongegrond.
- De belastingschuldige heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht om te worden gehoord.
- De ontvanger komt aan het bezwaar volledig tegemoet.

Hetzelfde geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.8.1. Niet-ontvankelijk bezwaar

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, moet hij de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. Dit moet ook als het bezwaarschrift niet-ontvankelijk is. Het beleid wijkt hierin af van de Algemene wet bestuursrecht.

Een bezwaarschrift is niet-ontvankelijk als:

- het bezwaarschrift is ingediend na afloop van de bezwaartermijn
- het bezwaarschrift is ingediend voor het begin van de bezwaartermijn. Dit geldt niet als de beschikking al wel genomen is op het moment van indiening, of als de indiener redelijkerwijs kon menen dat dit het geval was. In zo'n situatie kan de ontvanger de behandeling aanhouden tot het begin van de bezwaartermijn.
- het bezwaarschrift is gericht tegen het niet tijdig afgeven van de beschikking en het is niet binnen een redelijke termijn ingediend (wat in dit verband als redelijke termijn geldt, hangt af van de omstandigheden van het geval)
- de indiener niet heeft voldaan aan de (nadere) motiveringsplicht van het bezwaarschrift

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.8.2. Kennelijk ongegrond bezwaar

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, moet hij de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. Dit moet ook als het bezwaar kennelijk ongegrond is. Het beleid wijkt hierin af van de Algemene wet bestuursrecht.

Voorbeelden van een kennelijk ongegrond bezwaar:

- Gehele of gedeeltelijke tegemoetkoming aan het bezwaar is duidelijk in strijd met een wettelijk voorschrift of met beleid dat door de Staatssecretaris van Financiën is vastgesteld en gepubliceerd.
- Het bezwaar richt zich tegen een beslissing die geheel overeenkomt met bestaand beleid dat is aanvaard door bijvoorbeeld de rechter, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal of de Nationale ombudsman.

Hetzelfde geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V, Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is.

62.8.3. Uitspraak op bezwaar

De ontvanger deelt de uitspraak op een bezwaarschrift schriftelijk mee aan de belanghebbende. Als het bezwaarschrift door een gemachtigde is ingediend, stuurt de ontvanger de uitspraak naar hem toe.

Tegen de uitspraak op het bezwaarschrift kan de belanghebbende in beroep komen bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank staat vervolgens hoger beroep open bij het gerechtshof. De ontvanger moet bij beroepschriften handelen volgens het Besluit beroep in belastingzaken 2005.

62.8.4. Ambtshalve beslissing op bezwaar

Als een bezwaarschrift te laat is ingediend, zal de ontvanger het niet-ontvankelijk verklaren. Hij deelt dit schriftelijk mee aan de belastingschuldige. Tegelijk vermeldt hij of hij aan het bezwaar zou zijn tegemoet gekomen als het tijdig was ingediend. Is dit het geval, dan komt hij ambtshalve tegemoet aan het bezwaar. Ook dit vermeldt hij in dezelfde brief.

62.9. Administratief beroepschrift bij de directeur

Als een belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger op zijn verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding, kan hij tegen die beslissing een administratief beroepschrift indienen. Hij moet het beroepschrift indienen bij de ontvanger die de beschikking heeft afgegeven en richten aan de directeur waaronder de ontvanger ressorteert.

Als uit het verzoekschrift niet blijkt dat het een beroepschrift is, moet de ontvanger het verzoek toch als een beroepschrift behandelen. Dit hoeft niet als de ontvanger meent dat hij op het verzoekschrift een gunstiger beschikking moet afgeven dan de eerdere beschikking. In dat geval behandelt de ontvanger het verzoek zelf en geeft hij een nieuwe beschikking af. Tegen deze nieuwe beschikking kan de belastingschuldige dan eventueel formeel in beroep komen bij de directeur.

Als er tussen de indiening van het eerste en het tweede verzoek enige tijd ligt en de informatie die was aangeleverd bij het eerste verzoek aan twijfel onderhevig is, dan stuurt de ontvanger de belastingschuldige opnieuw een vragenformulier. Als uit het terugontvangen formulier blijkt dat de

persoonlijke en financiële omstandigheden drastisch zijn gewijzigd, deelt de ontvanger aan de belastingschuldige mee dat hij het verzoek zal aanmerken als een nieuw eerste verzoek. Tegen de nieuwe beslissing die de ontvanger daarop neemt, kan de belastingschuldige eventueel formeel beroep aantekenen.

Als er een beroepschrift is ingediend, moet de ontvanger een ontvangstbevestiging sturen.

Als het beroepschrift niet (voldoende) gemotiveerd is, moet de ontvanger handelen als vermeld in de paragraaf Motivering van het bezwaarschrift, alinea 1 en 2.

De ontvanger moet het beroepschrift met een advies naar de directeur sturen. De directeur moet tijdig een beslissing nemen op het beroepschrift.

Op dit beroepschrift is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dus niet van toepassing.

De belastingschuldige kan ook een beroepschrift indienen als de ontvanger niet tijdig een besluit neemt. De indiening is dan niet aan een termijn gebonden. Als tijdens de beroepsprocedure blijkt dat uitstel of kwijtschelding verleend had moeten worden, hoeft de directeur niet te volstaan met de uitspraak dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist. De directeur kan dan zelf inhoudelijk op het beroepschrift beslissen.

62.9.1. Advies aan directeur op administratief beroepschrift

Een administratief beroepschrift tegen een (gedeeltelijk) afwijzende uitstel- of kwijtscheldingsbeschikking moet ingediend worden binnen 10 dagen na dagtekening van de beschikking. Om te beoordelen of het beroepschrift tijdig is ingediend, gelden de bepalingen zoals vermeld in paragraaf Tijdige indiening van een bezwaarschrift.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend, moet de ontvanger aan de directeur adviseren om het beroepschrift niet-ontvankelijk te verklaren. De ontvanger moet voor zijn advies gebruik maken van het daarvoor bestemde formulier. Hij moet daarbij ook de bijlagen voegen die vermeld staan in de aanbiedingsbrief aan de directeur.

De ontvanger moet zijn advies en de bijbehorende stukken uiterlijk binnen 4 weken na ontvangst van het beroepschrift naar de directeur sturen. De directeur heeft dan de gelegenheid om een gedegen afweging te maken. Deze termijn kan worden verlengd met de tijd die de belastingschuldige nodig heeft om nadere informatie te verstrekken.

62.9.2. Termijn beslissing directeur op administratief beroepschrift

De directeur moet een beslissing nemen binnen 8 weken nadat het administratief beroepschrift bij de Belastingdienst is ontvangen. Deze termijn kan eenmaal met ten hoogste 4 weken worden verlengd. Een verdere verlenging van de termijn is alleen mogelijk als de belastingschuldige hiermee instemt.

Deze termijn kan ook worden verlengd met de tijd die de belastingschuldige nodig heeft om nadere informatie te verstrekken. De termijn wordt dan

opgeschort vanaf de dag waarop de ontvanger aan de belastingschuldige vraagt het beroepschrift aan te vullen, tot de dag waarop dit is aangevuld of waarop de termijn die daarvoor is gesteld, ongebruikt verstreken is.

Voordat de directeur op het beroepschrift beslist, moet de belastingschuldige in de gelegenheid worden gesteld te worden gehoord.

62.9.3. Beslissing directeur op administratief beroepschrift

De taak van de directeur bij de behandeling van een beroepschrift is om te beoordelen of de ontvanger zijn bestreden beslissing terecht en op de juiste gronden heeft genomen. Als de directeur over het beroepschrift heeft beslist, moet hij zijn beslissing bekend maken aan de belastingschuldige of zijn gemachtigde via een beschikking. Hij verstuurt ook een kopie naar de ontvanger ter kennisneming en uitvoering.

In de beschikking moet tenminste worden vermeld:

- De motivering van de beslissing. De beslissing op een beroepschrift moet namelijk berusten op een deugdelijke motivering.
- Als van het horen van de belastingschuldige is afgezien, op welke gronden dat is gedaan.

Het is voor de belastingschuldige van belang dat hij in de uitspraak op het beroepschrift terugziet dat zijn ingediende bezwaren en bedenkingen daadwerkelijk zijn beoordeeld. De directeur moet daar in zijn beschikking aandacht aan geven.

Als de belastingschuldige zijn beroepschrift wil intrekken, moet hij dit schriftelijk doen. Als de belastingschuldige het beroepschrift tijdens het horen heeft ingetrokken, dan neemt de directeur dit op in het hoorverslag. De directeur bevestigt de intrekking altijd schriftelijk.

63. Beroep en verzet artikel 22 IW 1990

Het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) van de ontvanger houdt in dat hij de belastingschuld van een belastingschuldige kan verhalen op roerende zaken van een derde.

De derde kan tegen de beslaglegging op zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige een administratief beroepschrift indienen om zijn rechten op die roerende zaken te claimen.

De rechten die een derde claimt kunnen onder andere gebaseerd zijn op:

- eigendomsrechten
- bezitloos pandrecht (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:237); dit recht wordt vaak gevestigd op roerende zaken als zekerheid voor bijvoorbeeld een verstrekt krediet

Een derde die zijn recht wil claimen op inbeslaggenomen zaken moet dat doen door het indienen van een van de volgende stukken:

- een beroepschrift op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990
- een verzetschrift op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De derde moet zijn beroepschrift indienen bij de ontvanger die opdracht heeft gegeven tot het leggen van het beslag. Als de ontvanger een beroepschrift heeft ontvangen, dan moet hij de volgende handelingen uitvoeren:

- een ontvangstbevestiging sturen aan de derde
- de rechtsgrond van het beroepschrift beoordelen
- beoordelen of het beroepschrift tijdig ingediend is
- beoordelen of het beslag door de belastingdeurwaarder betekend moet worden aan de derde
- de volledigheid van het beroepschrift beoordelen
- een advies over het beroepschrift uitbrengen aan de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt. De directeur is degene die de beslissing neemt op het beroepschrift.

De ontvanger kan na de ontvangst van een beroepschrift, en voordat hij het heeft doorgezonden aan de directeur, tot de slotsom komen dat onterecht beslag is gelegd. In dat geval heft hij het beslag op en bevordert hij de intrekking van het beroepschrift. Als het beroepschrift al aan de directeur is doorgezonden, wordt het beslag na overleg met de directeur opgeheven. Er volgt dan nog wel een beslissing van de directeur op het beroepschrift.

- Een tijdig ingediend beroepschrift op grond van artikel 22, lid 1 van de Invorderingswet 1990 schort de executie van rechtswege op.
- Derden hebben, met uitzondering van één situatie, geen recht om tegen een beslag op bodemzaken een procedure bij de rechter in te stellen (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3). Maar derden hebben wel de mogelijkheid om aan de rechter de vraag voor te leggen of de ontvanger in een bepaald geval het bodemrecht terecht van toepassing acht.

63.1. Ontvangstbevestiging beroepschrift

Als de ontvanger een beroepschrift ontvangt, beoordeelt hij eerst of hij het beroepschrift moet behandelen. Als hij niet bevoegd is, vermeldt hij op het beroepschrift de datum van ontvangst. Vervolgens stuurt hij het beroepschrift door naar het bevoegde kantoor en stelt hij de derde (de reclamant) op de hoogte van het doorsturen.

Als de ontvanger uit het beroepschrift niet kan opmaken welk kantoor bevoegd is, verzoekt hij de afzender om nadere informatie.

De ontvanger moet altijd een ontvangstbevestiging van het beroepschrift sturen naar degene die in beroep komt (de reclamant) of de gemachtigde (degene die namens de reclamant in beroep komt). De gegevens die hij in de ontvangstbevestiging moet vermelden, zijn:

- de datum waarop het beroepschrift op zijn kantoor is binnengekomen en voor zover van toepassing:
- dat het beroepschrift met advies voor een beslissing naar de directeur van de Belastingdienst wordt verstuurd
- dat het beslag direct wordt opgeheven

63.2. Rechtsgrond beroepschrift

Als een derde zich in een brief aan de ontvanger verzet tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige, moet de ontvanger eerst vaststellen of het gaat om:

- een beroepschrift op grond van artikel 22, lid 1 van de Invorderingswet 1990
- een tijdig verzetschrift op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Als gelijktijdig een beroepschrift en een verzetschrift is ingediend, gaat de procedure van het verzetschrift voor en blijft de behandeling van het beroepschrift (voorlopig) achterwege. Als de ontvanger daarbij van oordeel is dat het beslag kan worden opgeheven, bevordert hij de intrekking van het beroepschrift.

Als een verzetprocedure is of wordt gestart, beslist de directeur wel op het beroepschrift in die zin dat hij zich zal houden aan de uitspraak gewezen in de verzetprocedure.

De ontvanger moet in de volgende gevallen de brief van de reclamant behandelen als een beroepschrift:

- Uit de brief blijkt niet of sprake is van een beroepschrift of een verzetschrift. De begrippen 'beroep' of 'verzet', of een wetsartikel zijn bijvoorbeeld niet vermeld. De ontvanger nodigt dan de derde schriftelijk uit om binnen 10 dagen uitsluitel te geven. Als de derde niet reageert, merkt de ontvanger de brief aan als een beroepschrift.
- In de brief wordt 'bezwaar' aangetekend.
- In de brief wordt gevraagd om vrijgave van de inbeslaggenomen zaken.

63.3. Betekenen beslag aan derden

De ontvanger moet het beslag op zaken van een derde door de belastingdeurwaarder aan die derde laten betekenen. Dit moet binnen 8 dagen na de beslaglegging. De ontvanger moet dan uiteraard wel weten dat de zaken eigendom zijn van een derde.

Als de ontvanger pas na de beslaglegging, maar vóór de geplande verkoopdatum, erachter komt dat de inbeslaggenomen zaken eigendom zijn van een derde, dan laat hij het beslag onmiddellijk aan die derde betekenen. Bij deze overbetekening krijgt de derde een schriftelijke mededeling van de belastingdeurwaarder dat hij een beroepschrift tegen de inbeslagname kan indienen bij de directeur.

Als er minder dan 8 dagen liggen tussen het moment van betekening aan de derde en de vastgestelde verkoopdatum, dan zal de ontvanger een nieuwe verkoopdatum vaststellen. Vervolgens kan de derde binnen 8 dagen na de betekening schriftelijk aan de belastingdeurwaarder kenbaar maken dat hij zich tegen het verhaal op zijn zaak verzet.

63.4. Tijdigheid beroepschrift

Het beroepschrift van een derde tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige moet tijdig zijn ingediend. De ontvanger gaat na of dit zo is.

Een beroepschrift is tijdig ingediend als het is ingediend vóór de executoriale verkoop én het voldoet aan één van de volgende voorwaarden:

- De ontvanger heeft het beroepschrift ontvangen binnen 7 dagen vanaf de datum van het beslag op de zaken waarover het beroepschrift gaat.
- De ontvanger heeft het beroepschrift later ontvangen, maar het is binnen 7 dagen bij de Belastingdienst bezorgd.

- De ontvanger heeft het beroepschrift ontvangen in de week na de termijn van 7 dagen en het beroepschrift is binnen de termijn van 7 dagen ter post bezorgd.

Als het beroepschrift is ontvangen op een niet-bevoegd kantoor, moet de ontvanger uitgaan van de datum van binnenkomst bij het niet-bevoegde kantoor.

Als uit het poststempel van het beroepschrift blijkt dat verzending heeft plaatsgevonden na afloop van de beroepstermijn, is de derde niet-ontvankelijk in zijn beroep.

Een beroepschrift dat te laat is ingediend, maar dat betrekking heeft op een beslag dat nog steeds ligt, zal door de directeur niet-ontvankelijk worden verklaard. Hij neemt het beroepschrift dan ambtshalve in behandeling. Als het beroepschrift te laat is, maar de directeur is van oordeel dat de indiener niet in verzuim is geweest, dan zal hij het beroepschrift gewoon behandelen.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend en dus niet-ontvankelijk is, wordt de invordering niet van rechtswege opgeschort. Maar als het enigszins mogelijk is, schort de ontvanger de verkoop ambtshalve op tot na de beslissing van de directeur.

- Als opschorting niet wenselijk is, kan de ontvanger de zaken waarvoor een beroepschrift is ingediend, na overleg met de directeur verkopen. De opbrengst van deze zaken moet hij reserveren tot de directeur een beslissing heeft genomen op het beroepschrift. Bij een toewijzende beslissing zal hij deze opbrengst aan de reclamant ter beschikking stellen. Bij een afwijzende beslissing kan de ontvanger de opbrengst afboeken op die belastingschuld waarop het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) van toepassing is.

Als het beroepschrift is ingediend na de executoriale verkoop, wordt het beroepschrift niet-ontvankelijk verklaard en niet in behandeling genomen, omdat er geen beslag meer ligt. Maar als er sprake is van een termijnoverschrijding die de reclamant niet kan worden aangerekend, is het beroepschrift tijdig ingediend. Als het beroep nu wordt toegewezen, krijgt de derde de opbrengst van de executieverkoop.

63.5. Volledigheid beroepschrift

Een beroepschrift van een derde tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige, moet volledig zijn. De ontvanger moet dit beoordelen. De volgende gegevens moeten uit het beroepschrift blijken:

- wie de rechten claimt op de inbeslaggenomen zaken
- welke rechten worden geclaimd
- de rechtsverhouding tussen degene die het beroepschrift indient en de inbeslaggenomen zaken

- de rechtsverhouding tussen degene die het beroepschrift indient en de belastingschuldige

Het is vooral van belang of documenten zijn bijgevoegd waaruit de rechtsverhouding blijkt. Dit zijn bijvoorbeeld eigendomsbewijzen, pandaktes of pachtovereenkomsten en dergelijke.

Als de beschikbare gegevens niet duidelijk zijn, vraagt de ontvanger aan degene die het beroepschrift heeft ingediend om de gegevens aan te vullen. Hij kan dit verzoek opnemen in de ontvangstbevestiging.

Uit het beroepschrift moet duidelijk blijken waarom de indiener het niet eens is met het beslag. Is dit niet direct duidelijk, dan verzoekt de ontvanger de indiener om het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. Deze termijn kan ook terstond zijn, als bijvoorbeeld sprake is van executoriale verkoop op korte termijn. De ontvanger wijst daarbij de indiener op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet voldoet aan de motiveringsplicht.

63.6. Advies op beroepschrift

Als de ontvanger een beroepschrift van een derde heeft ontvangen tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige, dan moet de ontvanger binnen een bepaalde termijn hierover een advies uitbrengen aan de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt. De directeur is degene die de beslissing neemt op het beroepschrift.

De ontvanger hoeft geen advies uit te brengen aan de directeur als het beroepschrift tot gevolg heeft dat het beslag direct moet worden opgeheven. Het advies aan de directeur houdt in dat de ontvanger adviseert om het beroepschrift toe of af te wijzen.

De ontvanger voegt bij het advies aan de directeur een toelichting en ook de nodige bijlagen. Als het advies compleet is, stuurt de ontvanger het beroepschrift naar de directeur. De ontvanger tekent dit aan in ETM.

In zijn advies moet de ontvanger onder meer de volgende gegevens vermelden:

- of het beroepschrift tijdig ingediend is
- in hoeverre de belastingaanslagen waarvoor het beslag is gelegd onherroepelijk vaststaan en in hoeverre ze in redelijkheid verschuldigd zijn
- of er sprake is van faillissement of van de wettelijke schuldsaneringsregeling
- de geschatte executiewaarde van de zaken waarop het beroep betrekking heeft. Als de belastingdeurwaarder bij de beslagstukken geen taxatie heeft opgegeven verzoekt de ontvanger hem de zaken alsnog te taxeren.

- als het beroep- of verzetschrift zich richt tegen de verkoop van inbeslaggenomen zaken omdat de derde meent dat die zaken onroerend zijn: een motivering of er sprake is van roerende of onroerende zaken aan de hand van de geldende bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek en eventueel daarop uitgesproken jurisprudentie. Het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) geldt namelijk alleen voor roerende zaken en als er sprake is van onroerende zaken is het gelegde beslag daarop niet rechtsgeldig.
- of er sprake is van het bodemvereiste
- of er wordt voldaan aan het stofferingsvereiste
- op welke rechten de derde zich beroept en of deze rechten kunnen worden erkend
- of het gerechtvaardigd is om aan te nemen dat de zaken zijn aan te merken als economische eigendom van de belastingschuldige. Als het om een gehuurde of geleasde zaak gaat, geeft de ontvanger ook de historische aanschafprijs van deze zaak aan.
- of er naast de door de derde ter beschikking gestelde zaken een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van derden is opgenomen
- of de echtgenoot of samenlevende partner een beroep doet op grond van een eigendomsclaim
- of er sprake is van samenspanning tussen de belastingschuldige en de reclamant met als doel de juridische eigendomsverhoudingen te fingeren, zodat schuldeisers geen verhaal kunnen nemen. Als hiervan sprake is, bewijst de ontvanger deze samenspanning. De ontvanger voegt ook schriftelijke bewijsstukken bij.
- een motivering of er sprake is van bedrijfsbeïnvloeding van de kant van de derde op de onderneming van de belastingschuldige
- de overige gegevens die van belang zijn voor het nemen van de beslissing door de directeur. Hierbij kan de ontvanger denken aan eerdere beroepschriften die tegen dezelfde inbeslagname zijn ingediend, onderhandelingsresultaten en dergelijke.

63.6.1. Materiële verschuldigdheid aanslag

In zijn advies moet de ontvanger aangeven of de aanslagen waarvoor beslag gelegd is, onherroepelijk vaststaan en of ze materieel verschuldigd zijn. Voor deze beoordeling kan de ontvanger advies vragen aan de heffende instantie.

Voor de loonheffing en omzetbelasting kan de ontvanger via IKB de loonheffing- en omzetbelastingbestanden raadplegen. Hij kan dan nagaan of de belastingaanslagen zijn opgelegd op grond van een ingediende aangifte. Als dit niet het geval is, kan de ontvanger advies vragen aan de inspecteur die de belastingaanslagen heeft vastgesteld.

63.6.2. Faillissement en WSNP

Bij een wettelijke schuldsaneringsregeling of faillissement van de belastingschuldige, kunnen er in principe 2 situaties ontstaan als er beslag ligt op zaken waar derden rechten op doen gelden:

- De derde claimt de eigendom van de zaken en de eigendom wordt door de ontvanger erkend. In deze situatie vallen de zaken niet in de (failliete) boedel. In gevallen waar het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) van toepassing is, kan de ontvanger zich op die zaken verhalen. Het beslag wordt opgeheven als de belastingschuld kan worden betaald uit het vrije boedelactief samen met de te verwachten verkoopopbrengst van de verpande bodemzaken. Na afboeking op de belastingaanslagen waarvoor het bodembeslag is gelegd, dient de ontvanger voor het restant een vordering in bij de curator
- De derde claimt een beperkt recht (bijvoorbeeld bezitloos pandrecht). In dit geval ligt de volledige eigendom bij de belastingschuldige en vallen de zaken in de (failliete) boedel. Op grond van artikel 33 en artikel 301 lid 3 van de Faillissementswet is het gelegde beslag op die zaken van rechtswege komen te vervallen. Dan kan geen beroep meer worden ingesteld.

Het beslag dat is gelegd voor of tijdens de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling, vervalt zodra ten aanzien van de derde de uitspraak van de vaststelling van het saneringsplan in kracht van gewijsde is gegaan (geen beroep meer mogelijk). Maar het beslag vervalt eerder als de rechter - op voordracht van de rechter-commissaris, of op verzoek van de bewindvoerder of de schuldenaar - al een vroeger tijdstip daarvoor heeft bepaald.

De bewindvoerder in de schuldsaneringsregeling, of de curator in het faillissement, is dan degene die met ieders voorrangspositie rekening moet houden. De ontvanger hoeft door het vervallen van het beslag het beroepsschrift niet te versturen naar de directeur. Hij kan ermee volstaan de reclamant mee te delen dat beroep niet meer mogelijk is.

63.6.3. Bodemvereiste

Voor de toepassing van het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) is het van belang dat de zaken die in beslag zijn genomen, zich op het moment van beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevonden.

Er is sprake van bodem als de belastingschuldige op het moment van de beslaglegging onafhankelijk van derden toegang had tot de ruimte waar de zaken zich bevonden.

63.6.4. Stofferingsvereiste

Het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) is alleen van toepassing op zaken die voldoen aan het stofferingsvereiste. Het begrip 'stofferings' betekent dat de zaken die in beslag zijn genomen, dienen tot een duurzaam gebruik van de ruimte of het perceel in overeenstemming met de bestemming daarvan.

Dit is bijvoorbeeld het geval bij een inventaris, waaronder machines van een bedrijfspand vallen, voor zover het gaat om roerende zaken.

Voorraden en motorvoertuigen, voor zover zij zich normaal gesproken op de openbare weg bevinden, zijn voorbeelden van zaken die niet tot de stoffering horen. Maar een vorkheftruck op een bedrijfsterrein voldoet wel aan het stofferingsvereiste, evenals bijvoorbeeld een oldtimer automobiel die voor de sier in een showroom van een autohandelaar staat.

63.6.5. Rechten van derden

Voor zijn advies op een beroepschrift tegen een beslag op bodemzaken moet de ontvanger weten op welk recht de derde zich beroept en of dit recht kan worden erkend. Deze beoordeling is afhankelijk van het soort recht waarop de derde zich beroept. De derde kan zich beroepen op:

- het eigendomsrecht
- bezitloos pandrecht

Als de derde zich beroept op het **eigendomsrecht** moet hij voldoende kunnen aantonen dat de juridische eigendom bij hem ligt. Hij kan dit bijvoorbeeld doen door aankoopnota's of een staat van aanbrengst van goederen bij een akte van huwelijkse voorwaarden te overleggen.

Als de derde zijn eigendom niet onomstotelijk kan aantonen, kan in bepaalde gevallen wel aannemelijk zijn dat de betrokken zaken aan hem toebehoren. Dit hangt af van de feitelijke omstandigheden. De vraag of het beslag opgeheven moet worden als de derde het eigendomsrecht heeft, zal de ontvanger moeten toetsen aan de criteria van artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008.

Als de derde zich beroept op **bezitloos pandrecht** geldt: bezitloos pandrecht kan alleen worden gevestigd door een notariële akte of door een onderhandse akte die is geregistreerd bij de Belastingdienst/Registratie.

Een onderhandse akte is opgemaakt tussen 2 of meer partijen zonder tussenkomst van een notaris. De pandhouder zal door overlegging van een kopie van één van beide aktes zijn rechten moeten aantonen. Elke andere vorm is niet rechtsgeldig.

Als de derde zich beroept op bezitloos pandrecht moet de ontvanger altijd adviseren om het beroepschrift af te wijzen. De juridische eigendom is namelijk door het vestigen van het bezitloos pandrecht niet op de derde overgegaan.

Maar dit betekent niet dat de executieopbrengst van bezitloos verpande zaken altijd naar de ontvanger gaat. Op grond van artikel 21 van de Invorderingswet 1990 is de Belastingdienst namelijk alleen bevoorrecht boven het bezitloos pandrecht als aan de beide volgende voorwaarden is voldaan:

- Het beslag is gelegd voor de belastingaanslagen zoals die worden genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.
- De inbeslaggenomen zaken dienen tot stoffering.

Als aan deze criteria niet wordt voldaan, zal de directeur het beroepschrift wel afwijzen, maar toch het pandrecht van de pandhouder erkennen. Dit heeft tot gevolg dat bij een eventuele executoriale verkoop de pandhouder voorrang heeft op de opbrengst (na aftrek van de verkoop-/executiekosten).

Bij bezitloos pandrecht is verder het volgende van belang. Voor 1 januari 1992 bestond de mogelijkheid voor een kredietverstrekker om roerende zaken door zijn kredietnemer tot zekerheid aan hem over te laten dragen. Dit werd fiduciaire eigendomsoverdracht genoemd, waarbij de juridische eigendom van die zaken overging naar de kredietverstrekker. Bij invoering van het Nieuw Burgerlijk Wetboek op 1 januari 1992 is een dergelijke constructie verboden (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:84, lid 3).

Een overeenkomst die is gebaseerd op een dergelijke constructie en die is aangegaan na 1 januari 1992 is dus niet rechtsgeldig. De eigendom is niet overgegaan en de rechten kunnen niet worden erkend.

Overeenkomsten met een strekking van fiduciaire eigendomsoverdracht die zijn aangegaan voor 1 januari 1992, zijn door middel van overgangsrecht van rechtswege omgezet in bezitloos pandrecht. In dat geval hoeft ook niet te zijn voldaan aan de verplichting van een notariële akte of een onderhandse geregistreerde akte. De pandrechten kunnen dan worden erkend.

63.6.6. Economische eigendom

Voor zijn advies op een beroepschrift tegen een bodembeslag moet de ontvanger weten bij wie de economische eigendom ligt van de zaken waarvoor het beroepschrift is ingediend. Als de economische eigendom (in overwegende mate) bij de belastingschuldige ligt, moet het beroepschrift worden afgewezen.

Soms is er een situatie waarin de juridische eigendom weliswaar bij de reclamant ligt, maar waarbij het gerechtvaardigd is om aan te nemen dat de economische eigendom bij de belastingschuldige ligt. Deze situatie doet zich voor als de zaken aan de belastingschuldige zijn geleverd op basis van huurkoop, eigendomsvoorbehoud of vormen van huur en lease die tot gevolg hebben dat het risico van waardevermindering is neergelegd bij de belastingschuldige.

Bij lease-overeenkomsten die zijn gesloten vóór 1 januari 2000 en bij huurovereenkomsten is de historische aanschafprijs van belang. De historische aanschafprijs is de prijs die de verhuurder of lessor voor de zaak heeft betaald. Als het totaal van de verschuldigde huur- of leasetermijnen de historische aanschafprijs overtreft en de overeenkomst niet tussentijds opzegbaar is, zal in het algemeen sprake zijn van economische eigendom aan de kant van belastingschuldige. Dat is ook het geval als er pas een gering aantal betalingstermijnen is verstreken.

Voor lease-overeenkomsten die zijn aangegaan na 31 december 1999 geldt dit niet. Op 1 januari 2000 is de zogeheten leaseringeling [Besluit van 27 december 1999, nummer AFZ99/3639M]n werking getreden. Deze regeling is tot stand gekomen na overleg met de Nederlandse Vereniging van Leasemaatschappijen. De regeling geldt voor leasecontracten die op of na 1 januari 2000 zijn of zullen worden afgesloten.

Als de ontvanger niet beschikt over voldoende gegevens over de lease-overeenkomst, dan vraagt hij nadere gegevens op.

63.6.7. Afnameverplichting

Ondanks het feit dat sprake is van reële eigendom, is het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) wel van toepassing als de volgende situaties beide van toepassing zijn:

- De zaken zijn door de derde onder enige titel ter beschikking gesteld aan belastingschuldige.
- Tussen de derde en de belastingschuldige is een overeenkomst gesloten waarin een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van de derde is opgenomen.

63.6.8. Samenlevingsverband

Een echtgenoot of samenlevende partner van een belastingschuldige kan in beroep komen tegen de inbeslagname van roerende zaken op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. De eigendom kan bijvoorbeeld blijken uit een huwelijksakte of samenlevingscontract. In principe is in dit geval toch het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) van toepassing. Hieraan zijn wel de volgende twee voorwaarden verbonden:

- Het beslag is gelegd op zaken die voldoen aan het stofferingsvereiste.
- Het beslag is gelegd voor één van de belastingen of heffingen die genoemd worden in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

Overigens is het bodemrecht in dit geval alleen van toepassing op belastingsschulden die materieel zijn ontstaan over een periode die ligt tijdens de periode van het huwelijks- of samenlevingsverband. Een samenlevingsverband moet duidelijke overeenkomsten vertonen met het gezinsverband van echtgenoten, zowel in de continuïteit van de samenleving als de wijze van presentatie.

63.6.9. Samenspanning

Het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) is van toepassing als het gaat om inbeslaggenomen zaken waarbij, door samenspanning tussen de belastingschuldige en de derde, de juridische eigendomssituatie is gefingeerd om het verhaal te bemoeilijken.

De ontvanger moet aantonen dat er sprake is van samenspanning.

63.6.10. Bedrijfsinvloed derden

Het bodemrecht (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3) is van toepassing als er sprake is van bedrijfsbeïnvloeding door de derde. Hiervan is sprake als de verhouding tussen de zaken en de belastingschuldige zodanig is, dat het voeren van de onderneming zonder die zaken niet mogelijk is.

Dit is bijvoorbeeld het geval als bedrijfsmiddelen in bruikleen zijn verstrekt aan de belastingschuldige onder een aantal dwingende bepalingen in het

bruikleencontract, zoals afnamebedingen. De zaken zullen dan wel voor een substantieel deel van de winst moeten zorgen.

63.6.11. Bijlagen bij advies

De ontvanger moet bij het advies op een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990 de volgende bijlagen bijvoegen:

- Een volledige kopie van het proces-verbaal van het eerste beslag waarbij de betrokken zaken in beslag zijn genomen. In de kopieën moeten die zaken waarop het beroep betrekking heeft, worden gemarkeerd.
- Kopieën van latere beslagen waarbij nieuwe zaken in beslag zijn genomen. Als er geen nieuwe zaken in beslag zijn genomen, vermeldt de ontvanger van die beslagen alleen de data.
- Een debiteurenoverzicht uit ETM. Daarop markeert de ontvanger die belastingaanslagen waarvoor het beslag is gelegd.

63.6.12. Termijn advies beroepschrift

De ontvanger moet advies uitbrengen aan de directeur over een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Hij probeert dit advies uiterlijk binnen 1 week na ontvangst van het beroepschrift te versturen. Is dit niet binnen deze termijn mogelijk, dan stuurt de ontvanger het beroepschrift, zonder bericht en raad, toch al door naar de directeur. Het advies bij het beroepschrift stuurt de ontvanger alsnog binnen 14 dagen in. De directeur heeft dan de gelegenheid een gedegen afweging te maken. De termijn kan worden verlengd met de tijd die de belastingschuldige nodig heeft om nadere informatie te verstrekken.

Na verzending van het advies kunnen de omstandigheden nog veranderen. Als zo'n verandering van invloed kan zijn op de beslissing en de beslissing is nog niet genomen, dan deelt de ontvanger die verandering aan de directeur. Een voorbeeld van zo'n veranderde omstandigheid is een uitgesproken faillissement van de belastingschuldige.

De ontvanger moet het versturen van het advies op het beroepschrift aantekenen in ETM.

63.7. Beslissing op beroepschrift

De directeur is belast met de beslissing op een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Bij het nemen van zijn beslissing zijn de volgende zaken van belang:

- de beoordeling van het beroepschrift
- het horen van de derde (reclamant)
- de termijn van beslissen op het beroepschrift
- het opstellen van de beslissing

Als de reclamant zijn beroepschrift wil intrekken moet dit schriftelijk gebeuren bij de ontvanger of de directeur. De directeur bevestigt de intrekking altijd schriftelijk.

Als het wenselijk is dat zaken spoedig, nog voor de beslissing op het beroepschrift, worden verkocht, dan vraagt de ontvanger hiervoor toestemming van de directeur. Daarna kan de ontvanger de derde de gelegenheid geven die zaken te verkopen. De verkoopopbrengst - die in de plaats van de zaken treedt - moet in afwachting van de beslissing bij de ontvanger worden gedeponneerd.

De behandeling van de uitspraak op het beroepschrift is afhankelijk van de vraag of het beroepschrift ontvankelijk of niet-ontvankelijk is.

De ontvanger handelt het beslag af op de zaken waarvoor het beroepschrift was ingediend overeenkomstig de beslissing van de directeur.

63.7.1. Beoordeling beroepschrift

De directeur moet een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990 beoordelen in overeenstemming met het beleid dat in artikel 22 van de Leidraad Invordering 2008 is verwoord. Hij moet daarbij de volgende stukken raadplegen:

- de gegevens in het beroepschrift en de overgelegde stukken
- de gegevens die de directeur van de ontvanger heeft verkregen
- de overige gegevens die van belang zijn

De directeur overlegt als dat nodig is met de ontvanger die bij de zaak betrokken is.

Als uit het beroepschrift niet direct duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, moet de directeur de indiener verzoeken het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. Deze termijn kan ook terstond zijn. De directeur wijst de indiener daarbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet voldoet aan de motiveringsplicht. De termijn voor het geven van de beslissing wordt verlengd met de tijd die de indiener nodig heeft om nadere informatie te verstrekken.

63.7.2. Horen reclamant

Voordat de directeur op een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990 beslist, moet hij de reclamant in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. Bij de ontvangstbevestiging van het beroepschrift vraagt de ontvanger aan de reclamant om aan te geven of hij wil worden gehoord. In het advies aan de directeur vermeldt de ontvanger of de reclamant wil worden gehoord.

De directeur is verplicht de reclamant te horen als:

- de reclamant daarom verzoekt
- het beroep kennelijk niet-ontvankelijk is

- het beroep kennelijk ongegrond is

De directeur kan afzien van het horen van reclamant als:

- de reclamant heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord
- aan het beroep volledig tegemoet wordt gekomen

Het horen vindt plaats op het kantoor van de directeur. De directeur maakt van het horen een verslag. Dit verslag bevat een verkorte weergave van datgene wat is besproken. De directeur ondertekent het verslag. Als de reclamant het beroepschrift tijdens het horen intrekt, legt de directeur dit vast in het hoorverslag.

Het hoorverslag wordt verwerkt in de uitspraak op het beroepschrift, of de reclamant ontvangt rechtstreeks een kopie van het hoorverslag. De reclamant heeft geen recht om het verslag te wijzigen.

63.7.3. Beslissingstermijn bij beroepschrift

De directeur moet binnen 8 weken nadat een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990 op het kantoor is ontvangen, een beslissing nemen op het beroepschrift.

Als de rechthebbende is uitgenodigd om het beroepschrift aan te vullen, schort de directeur de beslistermijn op het beroepschrift op. De opschorting duurt van de dag waarop de uitnodiging is gedaan, tot de dag waarop het beroepschrift is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Als de directeur niet binnen 8 weken (of binnen 8 weken verlengd met de opschortingsperiode) op het beroepschrift kan beslissen, dan kan hij de beslistermijn met ten hoogste 4 weken verlengen. Hiervan stelt hij belanghebbende schriftelijk op de hoogte. De directeur overlegt met reclamant over eventueel verder uitstel.

63.7.4. Opstellen beschikking

De directeur moet zijn beslissing bekend maken in een beschikking. Deze beschikking is niet voor bezwaar of beroep vatbaar. In de beschikking moeten de volgende gegevens vermeld staan:

- een motivering van de beslissing. De beslissing op een beroepschrift moet namelijk berusten op een deugdelijke motivering. Dit geldt ook als sprake is van een niet-ontvankelijk beroepschrift.
- als van het horen is afgezien, op welke gronden dat is gedaan
- of de directeur de reclamant ontvankelijk of niet-ontvankelijk verklaart

De directeur overlegt als dat nodig is met de ontvanger die bij de zaak betrokken is.

63.7.5. Ontvankelijk beroepschrift

Als het beroepschrift tijdig is ingediend en volledig is, dan is het beroepschrift ontvankelijk.

In dat geval laat de ontvanger de beslissing van de directeur door de deurwaarder betekenen aan de reclamant en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig wordt de beslissing ook aan de bewaarder betekend.

Voor de betekening van de beschikking worden geen kosten in rekening gebracht. De belastingdeurwaarder maakt hierbij gebruik van een daarvoor ontworpen formulier.

Bij de betekening van deze beslissing stelt de belastingdeurwaarder zo nodig ook de nadere dag van verkoop vast. De verkoop mag niet eerder plaatsvinden dan op de 8e dag na de dag van de betekening. De ontvanger moet ook een kopie van de beslissing van de directeur naar de belastingschuldige of zijn gemachtigde versturen.

63.7.6. Niet-ontvankelijk beroepschrift

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend, of niet volledig is, dan is het beroepschrift niet-ontvankelijk. De directeur neemt dan ambtshalve een beslissing. De beslissing op een niet-ontvankelijk verklaard beroepschrift zendt de directeur rechtstreeks aan de derde en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig stuurt hij de beslissing ook aan de bewaarder.

De directeur kan er ook voor kiezen de beslissing op dezelfde wijze ter kennis te doen brengen als voor een ontvankelijk beroepschrift.

63.7.7. Behandeling uitspraak op verzoek

De ontvanger tekent de beslissing van de directeur aan in ETM. Vervolgens brengt hij de belastingdeurwaarder onmiddellijk op de hoogte dat hij de beschikking van de directeur heeft ontvangen.

De ontvanger moet de beslissing op een ontvankelijk beroepschrift door de belastingdeurwaarder laten betekenen. De deurwaarder betekent de beslissing aan de reclamant en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig wordt de beslissing ook aan de bewaarder betekend.

Als de directeur de eigendomsrechten van de derde heeft erkend, maar het beroepschrift heeft afgewezen, zal bij een eventuele executoriale verkoop de belastingdeurwaarder eerst de zaken verkopen die toebehoren aan de belastingschuldige. Mocht daarmee de volledige belastingschuld niet zijn voldaan, dan gaat hij over tot verkoop van de zaken van derden.

Als de directeur het beroepschrift geheel of gedeeltelijk heeft toegewezen, gaat de ontvanger direct over tot opheffing van het gelegde beslag voor die zaken waarvoor het beroepschrift is toegewezen. Hij doet dit per brief aan de reclamant.

63.8. Verzetschrift rechtsvordering

In het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering staat een aantal bepalingen die een persoon de mogelijkheid geven in verzet te komen tegen in beslagname en executie van zijn zaken, voor schulden van een andere schuldenaar.

Verzet door de derde kan, afhankelijk van de bepaling, ingesteld worden door een van de volgende:

- indiening van een verzetschrift
- dagvaarding van de ontvanger

Daarnaast heeft de derde mogelijkheid om een beroepschrift tegen de inbeslagname in te dienen.

De derde moet zijn verzetschrift indienen bij de belastingdeurwaarder die het beslag heeft gelegd, of bij de ontvanger die de opdracht tot beslaglegging heeft gegeven.

Als de ontvanger het verzetschrift ontvangen heeft, moet hij hiervan een ontvangstbevestiging aan de derde sturen.

De ontvanger moet de volgende zaken beoordelen:

- de rechtsgrond
- of het verzetschrift tijdig ingediend is

Als de derde een verzetschrift heeft ingediend, heft de ontvanger het beslag op als zonder meer duidelijk is dat het gaat om zaken waarop hij geen verhaal kan nemen. In geval van leasing geldt echter dat de ontvanger het beslag pas opheft nadat hij overleg heeft gepleegd met de directeur.

Als de ontvanger het beslag opheft, moet hij de derde verzoeken om het verzetschrift in te trekken.

In de overige gevallen zendt de ontvanger het verzetschrift met advies door naar de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt.

De directeur beslist over het al of niet opheffen van beslag. Als de directeur geen aanleiding vindt om aan het verzet tegemoet te komen, dan stuurt de ontvanger de stukken door naar de Rijksadvocaat. Daarbij verzoekt hij de Rijksadvocaat een procedure aan te spannen om een executoriale titel tegen de derde te verkrijgen, waardoor deze de executie van zijn zaken moet dulden.

63.8.1. Ontvangstbevestiging verzetschrift

De ontvanger moet altijd een ontvangstbevestiging van het verzetschrift sturen naar degene die in verzet komt (de reclamant), of naar de gemachtigde die namens de reclamant in verzet komt.

De gegevens die de ontvanger in de ontvangstbevestiging moet vermelden, zijn:

- de datum waarop het verzetschrift op het kantoor van de ontvanger is binnengekomen
- dat het beslag een conservatoir karakter heeft gekregen
- wat het gevolg is van het conservatoir karakter

63.8.2. Verzetschrift artikel 435, lid 3, Rv

De belastingdeurwaarder kan ten laste van een belastingschuldige beslag leggen op zaken die van een derde zijn. Als hij al bij de beslaglegging weet dat de zaken van een derde zijn, dan moet hij het beslag direct aan die derde betekenen.

Als de belastingdeurwaarder of de ontvanger pas na de beslaglegging te weten komt dat zaken van een derde zijn, dan moet de deurwaarder binnen 8 dagen na het bekend worden het beslag betekenen aan de derde. Bij de betekening aan de derde moet schriftelijk worden gemeld dat hij de mogelijkheid heeft om een beroepschrift tegen de inbeslagname te richten aan de directeur.

Als de derde vervolgens binnen 8 dagen na die betekening schriftelijk aan de belastingdeurwaarder meedeelt dat hij zich tegen de beslaglegging verzet, dan heeft dat een aantal gevolgen:

- Het executoriale beslag op de zaken waarvan de derde de eigendom claimt, krijgt een zogenaamd conservatoir karakter. Hierdoor moet de executie van die zaken worden opgeschort.
- De andere inbeslaggenomen zaken, waarvoor geen verzet is gedaan, kunnen op de vastgestelde verkoopdatum worden verkocht.
- De belastingdeurwaarder moet de schriftelijke mededeling van verzet onverwijld doorzenden naar de ontvanger die de beslagopdracht heeft verstrekt.
- De ontvanger kan deze zaken pas verkopen na een vonnis van de rechtbank of nadat een executoriale titel is verkregen.

Als de derde meer dan 8 dagen na de betekening een verzetschrift indient, dan krijgt het beslag dus geen conservatoir karakter. Als de derde toch de executie wil tegenhouden, dan zal hij de ontvanger moeten dagvaarden.

63.8.3. Verzetschrift door derden

Een ieder kan zich op grond van artikel 438, lid 1, Rv verzetten tegen de executie van goederen. In spoedeisende gevallen kan het geschil op grond van artikel 438, lid 2, Rv in kort geding worden gebracht.

In beide gevallen zal de derde de ontvanger moeten dagvaarden. Aan deze verzetsmogelijkheden zijn geen termijnen verbonden, maar verzet van een derde tegen de verkoop van zijn roerende zaken moet plaatsvinden voor aanvang van de verkoop.

Als de ontvanger een dagvaarding heeft ontvangen, dan stuurt hij de dagvaarding en een ambtsbericht zo snel mogelijk naar de Rijksadvocaat die hem verder zal bijstaan in de procedure.

De voorzieningenrechter in kort geding kan de executie schorsen. In overige gevallen schorst verzet op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de executie niet. Toch zal de ontvanger in het algemeen de invordering opschorten.

Maar als duidelijk is dat het verzet de belangen van de Staat schaadt, zal hij de invordering niet opschorten. Zo'n opzet blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat een beroepschrift artikel 22 van de Invorderingswet 1990, of een verzetschrift artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering al is afgewezen. Verder kan de invorderingsgeschiedenis hierbij nog een rol spelen. Veel hangt af van de feitelijke omstandigheden.

64. Verzet artikel 17 IW 1990

Een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde kan op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 in verzet komen tegen:

- de tenuitvoerlegging van een dwangbevel of het voornemen daartoe
- een vordering als bedoeld in artikel 19 van de Invorderingswet 1990

Als een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde gebruik wil maken van artikel 17 van de Invorderingswet 1990, dan moet hij de ontvanger dagvaarden. In zijn dagvaarding moet hij zich beroepen op het genoemde artikel.

Het verzet schorst de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voor zover deze door het verzet wordt bestreden.

Artikel 17, lid 3 van de Invorderingswet 1990 staat niet toe dat het verzet wordt gegrond op:

- de stelling dat de belastingaanslag, de aanmaning of het per post betekende dwangbevel niet ontvangen is
- de stelling dat de belastingaanslag ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld; toch kan de invordering worden geschorst wegens bezwaar over de aanslag.

Naast het verzet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990, heeft de belastingschuldige ook nog een andere mogelijkheid van verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel.

Bij een invordering langs civielrechtelijke weg (dus niet door middel van een dwangbevel), kan de belastingschuldige ook in verzet komen.

Derden kunnen geen gebruik maken van artikel 17 van de Invorderingswet 1990. Zij moeten op grond van andere wettelijke bepalingen in verzet komen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel.

64.1. Dwangbevel en opschorting

Verzet kan zich onder andere richten tegen:

- een bepaalde wijze van tenuitvoerlegging
- tegen de beslaglegging op bepaalde zaken
- de rechtsgeldigheid van het dwangbevel
- een deel van het bedrag waarvoor het dwangbevel is uitgevaardigd

Als het verzet zich richt tegen een bepaalde wijze van tenuitvoerlegging, dan kan die wijze van tenuitvoerlegging niet worden voortgezet totdat

daarover in de verzetprocedure is beslist. Maar het dwangbevel kan wel ongehinderd op een andere manier worden tenuitvoergelegd.

Als het verzet zich richt tegen de beslaglegging op bepaalde zaken, dan wordt de beslaglegging op die zaken opgeschort totdat daarover in de verzetprocedure is beslist. Maar het beslag op andere zaken kan ongehinderd doorgang vinden.

Als het verzet zich richt tegen de rechtsgeldigheid van het dwangbevel, dan wordt iedere vorm van tenuitvoerlegging van dat dwangbevel geschorst. Want bij toewijzing van dat verzet staat ook de rechtsongeldigheid van iedere vorm van tenuitvoerlegging vast. De ontvanger kan echter nog wel overgaan tot conservatoire maatregelen om zijn belangen veilig te stellen. Dit kan hij als duidelijk is dat procedures over het ontzeggen van de schorsende werking aan het verzet (zoals een reconventionele vordering of een kort geding) die belangen niet veilig kunnen stellen. Ook het aanvragen van faillissement blijft mogelijk.

Als het verzet zich richt tegen de tenuitvoerlegging voor een deel van het bedrag waarvoor het dwangbevel is uitgevaardigd (bijvoorbeeld alleen de bestuurlijke boete), dan wordt de tenuitvoerlegging voor het resterende bedrag niet geschorst.

64.2. Dwangbevel, artikel 438 Rv

De belastingschuldige heeft twee mogelijkheden om zich te verzetten tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel:

- verzet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990
- verzet op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Gaat hij in verzet op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, dan gelden dezelfde beperkingen als bij de regeling van de Invorderingswet (Invorderingswet 1990, artikel 17, lid 3). Namelijk:

- Het verzet mag niet zijn gegrond op de stelling dat de belastingaanslag, de aanmaning of het per post betekende dwangbevel niet ontvangen is.
- Het verzet mag niet zijn gegrond op de stelling dat de belastingaanslag ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

De belastingschuldige zal de ontvanger moeten dagvaarden. Dit zal leiden tot een kort geding. Aan deze verzetsmogelijkheid is geen termijn verbonden, maar het moet wel gebeuren voor aanvang van de verkoop.

Een verzet op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering heeft geen schorsende werking, met uitzondering van specifiek in de wet geregelde situaties (zie bijvoorbeeld artikel 476, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering). In het algemeen zal de ontvanger de invordering toch opschorten.

Als echter blijkt dat het verzet slechts is aangetekend om de invordering te traineren, zal de ontvanger de invordering niet schorsen. Bij de beoordeling

hiervan kan de invorderingsgeschiedenis een rol spelen. Veel hangt af van de feitelijke omstandigheden. De voorzieningenrechter kan alsnog bevelen dat de executie wordt geschorst.

Als aan de ontvanger een dagvaarding is betekend, dan stuurt hij de dagvaarding en een ambtsbericht zo snel mogelijk naar de Rijksadvocaat die hem verder zal bijstaan in de procedure.

64.3. Civielrechtelijk invordering

Als de invordering langs civielrechtelijke weg geschiedt (dus niet door middel van een dwangbevel), dan moet de belastingschuldige zijn verzet altijd baseren op artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

De belastingschuldige zal de ontvanger moeten dagvaarden. Dit zal leiden tot een kort geding. Aan deze verzetsmogelijkheid is geen termijn verbonden, maar het moet wel gebeuren voor aanvang van de verkoop.

Een verzet op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering heeft geen schorsende werking, met uitzondering van specifiek in de wet geregelde situaties (zie bijvoorbeeld artikel 476, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering). In het algemeen zal de ontvanger de invordering toch opschorten.

Als echter blijkt dat het verzet slechts is aangetekend om de invordering te traineren, zal de ontvanger de invordering niet schorsen. Bij de beoordeling hiervan kan de invorderingsgeschiedenis een rol spelen. Veel hangt af van de feitelijke omstandigheden. De voorzieningenrechter kan alsnog bevelen dat de executie wordt geschorst.

Als aan de ontvanger een dagvaarding is betekend, dan stuurt hij de dagvaarding en een ambtsbericht zo snel mogelijk naar de Rijksadvocaat die hem verder zal bijstaan in.

64.4. Schorsing bij bezwaar aanslag

In principe kan de belastingschuldige niet in verzet komen tegen tenuitvoerlegging van een dwangbevel op grond van de stelling dat de belastingaanslag ten onrechte is opgelegd of tot een te hoog bedrag is vastgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 17, lid 3). Toch is in de rechtspraak aangenomen dat verzet bij de burgerlijke rechter op deze grond soms wel mogelijk is.

Het moet dan gaan om een belastingaanslag waarvan de materiële verschuldigdheid zo twijfelachtig is, dat de ontvanger in redelijkheid niet had kunnen beslissen om tot tenuitvoerlegging over te gaan.

De belastingschuldige moet in dit geval de fiscale rechter verzoeken om een voorlopige voorziening te treffen volgens artikel 8:81 van de Algemene Wet Bestuursrecht. Als de fiscale rechter het eens is met de belastingschuldige, zal hij een voorlopige voorziening treffen die strekt tot buitenwerkingstelling, bijvoorbeeld schorsing, van een belastingaanslag.

De ontvanger moet dan in beginsel de tenuitvoerlegging staken van het terzake van die aanslag uitgevaardigde dwangbevel, zolang de buitenwerkingstelling duurt.

64.5. Verzet door derden

Derden hebben verschillende mogelijkheden om in verzet te komen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ze kunnen hierbij geen gebruik maken van artikel 17 van de Invorderingswet 1990.

Met 'derden' wordt hier bedoeld: anderen dan de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde.

Bij een **beslag op roerende zaken**, kunnen derden verzet doen op de voet van een van de volgende twee opties:

- artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- artikel 456 jo. artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Ook kunnen zij een beroepsschrift indienen op de voet van artikel 22 van de Invorderingswet 1990.

Bij een **beslag op onroerende zaken**, moet de derde verzet doen op grond van een van de volgende twee opties:

- artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- artikel 538-540 jo. artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

65. Rechtskundige bijstand

Op grond van artikel 3, derde lid, van de Invorderingswet 1990, kan de ontvanger in de uitoefening van zijn taak in rechte optreden en worden gedagvaard. Zonder deze bepaling zou men zich kunnen afvragen of bij een geschil met de ontvanger de Staat of de ontvanger zelf moet worden gedagvaard.

Indien de ontvanger zich in een gerechtelijke procedure moet laten vertegenwoordigen dan zal dat meestal door de rijksadvocaat worden gedaan. In sommige gevallen zal de landsadvocaat de ontvanger in rechte vertegenwoordigen.

De ontvanger moet vooraf aan het Ministerie vragen als de ontvanger als eiser in een procedure wil optreden.

65.1. Rijksadvocaat

Aan de advocaat aan wie de rechtsbijstand van de Belastingdienst in invorderingszaken is opgedragen, wordt de persoonlijke titel van rijksadvocaat verleend. In overleg met de rijksadvocaat kan aan één of meer van zijn kantoorgenoten de persoonlijke titel van plaatsvervangend rijksadvocaat worden verleend.

In procedures voor de burgerlijke rechter waarbij procesvertegenwoordiging verplicht is zal de rijksadvocaat de ontvanger vertegenwoordigen. De rijksadvocaat treedt dan op als advocaat ten behoeve van de ontvanger in procedures die direct of indirect samenhangen met de invordering van door de Belastingdienst geheven belastingen, premies en andere heffingen. Als het procedures betreft die betrekking hebben op de invordering van toeslagen, treedt de rijksadvocaat niet op als advocaat van de ontvanger, maar als advocaat van de Staat.

In zaken waarin zowel de ontvanger als de Staat zijn gedagvaard, treedt in beginsel de rijksadvocaat op, tenzij het geschil overwegend niet de invordering betreft. In dat laatste geval treedt de landsadvocaat op.

65.2. Landsadvocaat

De landsadvocaat vertegenwoordigt de Staat als de Staat der Nederlanden een gerechtelijke procedure moet voeren. De rijksadvocaat vertegenwoordigt de ontvanger als deze bij een gerechtelijke procedure betrokken raakt. Meestal zal het dus de rijksadvocaat zijn die de ontvanger vertegenwoordigt.

Er is echter een uitzondering op het voorgaande: de landsadvocaat treedt op in alle cassatieprocedures bij de Hoge Raad, ook als deze procedures direct of indirect samenhangen met de invordering.

65.3. Toestemming gerechtelijke procedures

In gerechtelijke procedures waarin de ontvanger als eiser optreedt, moet hij op grond van artikel 3.3. van de Leidraad Invordering 2008, toestemming hebben van het Ministerie om deze procedure te starten.

Deze toestemming is niet nodig voor de volgende procedures:

- verklaringsprocedures in het kader van derdenbeslag
- kantonzaken
- verzoekschriftprocedures
- aansprakelijkheidprocedures

Let op! Indien de ontvanger hoger beroep wil instellen in één van de hiervoor genoemde procedures dan is wel toestemming van het Ministerie vereist.

66. Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages

In dit hoofdstuk vindt u de volgende tabellen:

- Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling)
- Normen beslagvrije voet
- Huurtoeslagnormen
- Normen en studiefinanciering
- Rentetabellen
- Tabel vervolgingskosten
- Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI)

66.1. Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling)

Tabel normbedragen voor bestaanskosten

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
Echtgenoten, beiden jonger dan 65 jaar	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 925 en een maximum van € 1.156	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 933 en een maximum van € 1.166
Echtgenoten, beiden 65 jaar of ouder	€ 1.219	€ 1.232
Echtgenoten, waarvan één echtgenoot jonger is dan 65 jaar en de andere echtgenoot 65 jaar of ouder is	€ 1.219	€ 1.232
Alleenstaande ouder, jonger dan 65 jaar	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 809 en een maximum van € 1.040	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 816 en een maximum van € 1.049
Alleenstaande ouder, 65 jaar of ouder	€ 1.117	€ 1.128
Alleenstaande, jonger dan 65 jaar	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 578 en een maximum van € 809	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 583 en een maximum van € 816
Alleenstaande, 65 jaar of ouder	€ 887	€ 896

Tabel Normbedragen voor bestaanskosten bij een verblijf in een inrichting

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
Alleenstaande of alleenstaande ouder	€ 234,00 (incl. € 43 vergoeding ZVW)	€ 236 (incl. € 43 vergoeding ZVW)
Echtgenoten	€ 377 (incl. € 80 vergoeding ZVW)	€ 380 (incl. € 80 vergoeding ZVW)

Tabel Normbedragen beslagvrije voet echtgenoten

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
Partner 1 is 21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar	€ 1.155,47	€ 1.165,56
Partner 2 is 21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar		
Partner 1 is jonger dan 21 jaar	€ 399,26	€ 402,74
Partner 2 is jonger dan 21 jaar		
Partner 1 is 21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar	€ 777,37	€ 784,15
Partner 2 is jonger dan 21 jaar		
Partner 1 is jonger dan 21 jaar	€ 630,35	€ 635,84
Partner 2 is jonger dan 21 jaar		
Met kind		
Partner 1 is 21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar	€ 1.008,46	€ 1.017,26
Partner 2 is jonger dan 21 jaar		
Met kind		
Partner 1 is 65 jaar of ouder	€ 1.218,56	€ 1.231,21
Partner 2 is 65 jaar of ouder		
Partner 1 is 65 jaar of ouder	€ 1.218,56	€ 1.231,21
Partner 2 is jonger dan 65 jaar		

Tabel Normen beslagvrije voet alleenstaande ouder

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie- aanspraak) met een minimum van € 808,83 en een maximum van € 1.039,92	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie- aanspraak) met een minimum van € 815,90 en een maximum van € 1.049,00
Jonger dan 21 jaar	€ 430,72 Maar bij een ander inkomen dan een bijstandsuitkering: 90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie- aanspraak) met een minimum van € 808,83 en een maximum van € 1.039,92	€ 434,48 Maar bij een ander inkomen dan een bijstandsuitkering: 90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie- aanspraak) met een minimum van € 815,90 en een maximum van € 1.049,00
65 jaar of ouder	€ 1.136,34	€ 1.127,30

Tabel Normen beslagvrije voet alleenstaande

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
21 jaar of ouder, maar jonger dan 65 jaar	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 577,74 en een maximum van € 808,83	90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 582,79 en een maximum van € 815,90
Jonger dan 21 jaar	€ 199,63 Maar bij een ander inkomen dan een bijstandsuitkering: 90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 577,74 en een maximum van € 808,83	€ 201,37 Maar bij een ander inkomen dan een bijstandsuitkering: 90% van het feitelijke inkomen (+ vakantie-aanspraak) met een minimum van € 582,79 en een maximum van € 815,90
65 jaar of ouder	€ 886,88	€ 895,18

Tabel Normen beslagvrije voet bij verblijf in een inrichting

Categorie	Normbedrag per 1-1-2009	Normbedrag per 1-7-2009
Alleenstaande of alleenstaande ouder	€ 233,59 (incl. € 43 vergoeding ZVW)	€ 235,24 (incl. € 43 vergoeding ZVW)
Echtgenoten	€ 376,44 (incl. € 80 vergoeding ZVW)	€ 380 (incl. € 80 vergoeding ZVW)

66.2. Huurtoeslagnormen**Tabel Normen huurtoeslag**

Categorie	Per 1-7-2008	Per 1-7-2009
Maximaal subsidiabele huur per maand	€ 631,73	€ 647,53
Maximumbedrag per maand dat in de laagste inkomenscategorie voor eigen rekening komt (normhuur)	€ 187,81	€ 192,32
Normhuur per maand als sprake is van éénpersoonsonderhuishouden	€ 185,99	€ 190,50
Normhuur per maand als sprake is van meerpersoonsonderhuishouden	€ 184,18	€ 188,69
Maximumbedrag aan woonlasten per maand waarmee de beslagvrije voet kan worden verhoogd voor:		
Jongeren tot 23 jaar	€ 161,18	€ 165,05
Éénpersoonshuishouden tot 65 jaar	€ 340,18	€ 348,66
Éénpersoonshuishouden van 65 jaar en ouder	€ 342,00	€ 350,48
2 persoonshuishouden 23 tot 65 jaar	€ 274,07	€ 280,65
2 persoonshuishouden 65 jaar of ouder en gehandicapten	€ 343,81	€ 352,29
3 persoonshuishouden 23 tot 65 jaar	€ 300,94	€ 308,16
3 persoonshuishouden 65 jaar of ouder en gehandicapten	€ 352,77	€ 361,46

Het begrip huurprijs in de zin van de Wet op de huurtoeslag

Onder huurprijs in de zin van de Wet op de huurtoeslag wordt verstaan de prijs die bij huur en verhuur is verschuldigd voor het enkele gebruik van een woning (de kale huur), verminderd met het eventueel daarin begrepen bedrag voor bedrijfsruimte en met een vast bedrag voor de huur van een garage (€ 22) en vermeerderd met een aantal servicekosten (de subsidiabele servicekosten: artikel 5, lid 3, Wet op de huurtoeslag). Deze servicekosten zijn:

- elektriciteitskosten van lift-, ventilatie-, hydrofoor- en alarminstallaties en kosten van de verlichting van gemeenschappelijke ruimten, een en ander tot hoogstens een bedrag van totaal € 12 per maand
- schoonmaakkosten van liften en andere gemeenschappelijke ruimten tot ten hoogste € 12 per
- maand
- kosten van een huismeester tot hoogstens € 12 per maand
- kapitaals- en onderhoudskosten van dienstruimten en gemeenschappelijke recreatieruimten tot hoogstens € 12 per maand

De overige in de betaalde bruto-huur begrepen elementen komen niet voor subsidiëring in aanmerking en worden dus ook bij de verhoging van de beslagvrije voet op grond van artikel 475d, lid 5, onderdeel b Rv buiten beschouwing gelaten. Het feit dat de belastingschuldige niet onder betaling van deze elementen uitkomt, doet hieraan niet af.

NB: De belastingschuldige moet zo nodig een huurspecificatie verstrekken, verkrijgbaar bij de verhuurder.

66.3. Normen studiefinanciering

Tabel Normen studiefinanciering hoger onderwijs (thuiswonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	Per 1-1-2009 tot 1-1-2010
.....
Basisbeurs	€ 93,29
Maximaal aanvullende beurs	€ 211,99
Maximale basislening	€ 284,19
Normbudget voor levensonderhoud	€ 589,47
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 55,00
Inkomsten	€ 534,67 ¹⁾
Collegegeld	€ 130,42

1) Eventueel verhoogd met de partner- of éénoudertoeslag (tabel Normen partner- of éénoudertoeslag)

Tabel Normen studiefinanciering hoger onderwijs (uitwonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	Per 1-1-2009 tot 1-1-2010
.....
Basisbeurs	€ 259,76
Maximaal aanvullende beurs	€ 231,43
Maximale basislening	€ 284,19
Normbudget voor levensonderhoud	€ 775,38
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 55,00
Inkomsten	€ 721,20 ¹⁾
Collegegeld	€ 130,42

1) Eventueel verhoogd met de partner- of éénoudertoeslag (tabel Normen partner- of éénoudertoeslag)

Tabel Normen studiefinanciering beroepsonderwijs (thuiswonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	Per 1-1-2009 1-8-2009	Per 1-8-2009 tot 1-1-2010
Basisbeurs	€ 73,56	€ 73,56
Maximaal aanvullende beurs	€ 299,82	€ 301,49
Maximale basislening	€ 160,22	€ 160,22
Normbudget voor levensonderhoud	€ 533,60	€ 535,27
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 49,00	€ 49,00
Inkomsten	€ 485,74 ¹⁾	€ 487,26 ¹⁾
Onderwijsretributie	€ 82,75	€ 84,42

1) Eventueel verhoogd met de partner- of éénoudertoeslag (tabel Normen partner- of éénoudertoeslag)

Tabel Normen studiefinanciering Beroepsonderwijs (uitwonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	Per 1-1-2009 tot 1-8-2009	Per 1-8-2009 tot 1-1-2010
Basisbeurs	€ 240,02	€ 240,02
Maximaal aanvullende beurs	€ 319,27	€ 320,94
Maximale basislening	€ 160,22	€ 160,22
Normbudget voor levensonderhoud	€ 719,51	€ 721,18
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 49,00	€ 49,00
Inkomsten	€ 671,64 ¹⁾	€ 673,19 ¹⁾
Onderwijsretributie	€ 82,75	€ 84,42

1) Eventueel verhoogd met de partner- of éénoudertoeslag (tabel Normen partner- of éénoudertoeslag)

Tabel Normen partner - of éénoudertoeslag

Categorie	Bedrag
Partnertoeslag	€ 543,73
Eénoudertoeslag	€ 435,10

Tabel Normen studiefinanciering en eigen inkomsten

Met onderstaande tabel kan de norm levensonderhoud worden bepaald als de belastingschuldige naast studiefinanciering ook eigen inkomsten heeft (volgens artikel 26.2.12 LI).

Bedrag aan eigen inkomsten	€	
Bij: Werkelijk genoten studiefinanciering	€	
Af: Collegegeld of onderwijsretributie (Zie de tabellen in dit hoofdstuk)		
Totaal	€	
Af: Normbudget levensonderhoud (Zie de tabellen in dit hoofdstuk)	€	
Verschil		
	Als het verschil € 0 of lager is:	Als het verschil groter is dan € 0
Inkomsten worden gesteld op	Inkomsten volgens de tabellen in dit hoofdstuk ¹⁾	Inkomsten volgens de tabellen in dit hoofdstuk , vermeerderd met het hiervoor berekende verschil ¹⁾

1) Eventueel verhoogd met de partner- of éénoudertoeslag (tabel Normen partner- of éénoudertoeslag)

66.4. Rentetabellen

Tabel Percentage invorderingsrente (artikel 29 Invorderingswet 1990)

Jaar	1 ^e kwartaal	2 ^e kwartaal	3 ^e kwartaal	4 ^e kwartaal
1993	7,10	6,65	6,45	5,55
1994	5,15	4,90	5,25	5,00
1995	5,00	5,00	4,50	4,25
1996	4,00	3,25	2,50	2,50
1997	2,50	2,50	3,00	3,00
1998	3,25	3,25	3,25	3,25
1999	3,25	3,25	2,75	2,75
2000	2,75	3,25	4,00	4,50
2001	4,70	4,10	4,45	4,20
2002	3,45	3,25	3,25	3,25
2003	3,25	3,10	2,50	2,00
2004	3,50	3,50	3,50	3,50
2005	5,00	5,00	5,00	5,00
2006	3,50	3,75	4,00	4,25
2007	4,70	5,00	5,25	5,40
2008	5,30	4,75	5,15	5,45
2009	4,90	3,50	2,75	2,50

Tabel Percentage wettelijke rente

Vanaf	Tot en met	Percentage
1-1-1993	30-6-1993	12
1-7-1993	31-12-1993	10
1-1-1994	31-12-1994	9
1-1-1995	31-12-1995	8
1-1-1996	30-06-1996	7
1-7-1996	31-12-1996	5
1-1-1998	31-12-2000	6
1-1-2001	31-12-2001	8
1-1-2002	31-7-2003	7
1-8-2003	31-1-2004	5
1-2-2004	31-12-2006	4
1-1-2007	Nu	6

Dagrentetabel invorderingsrente

Te hanteren percentages vanaf 1 oktober 2009

Per maand	Percentage	Per dag	Percentage	Per dag	Percentage	Per dag	Percentage
1 maand	0,2083	1 dag	0,0069	11 dagen	0,0763	21 dagen	0,1458
2 maand	0,4166	2 dagen	0,0139	12 dagen	0,0833	22 dagen	0,1527
3 maand	0,6250	3 dagen	0,0208	13 dagen	0,0902	23 dagen	0,1587
		4 dagen	0,0277	14 dagen	0,0972	24 dagen	0,1666
		5 dagen	0,0347	15 dagen	0,1041	25 dagen	0,1736
		6 dagen	0,0416	16 dagen	0,1110	26 dagen	0,1805
		7 dagen	0,0486	17 dagen	0,1180	27 dagen	0,1874
		8 dagen	0,0555	18 dagen	0,1249	28 dagen	0,1944
		9 dagen	0,0624	19 dagen	0,1319	29 dagen	0,2013
		10 dagen	0,0694	20 dagen	0,1389	30 dagen	0,2083

Dagrentetabel wettelijke rente**Te hanteren percentages vanaf 1 juli 2009**

Per maand	Percentage	Per dag	Percentage	Per dag	Percentage	Per dag	Percentage
1 maand	0,5000	1 dag	0,0167	11 dagen	0,1834	21 dagen	0,3501
2 maand	1,0000	2 dagen	0,0333	12 dagen	0,2000	22 dagen	0,3667
3 maand	1,5000	3 dagen	0,0500	13 dagen	0,2167	23 dagen	0,3834
		4 dagen	0,0667	14 dagen	0,2334	24 dagen	0,4001
		5 dagen	0,0834	15 dagen	0,2501	25 dagen	0,4168
		6 dagen	0,1000	16 dagen	0,2667	26 dagen	0,4334
		7 dagen	0,1167	17 dagen	0,2834	27 dagen	0,4501
		8 dagen	0,1334	18 dagen	0,3001	28 dagen	0,4668
		9 dagen	0,1500	19 dagen	0,3167	29 dagen	0,4834
		10 dagen	0,1667	20 dagen	0,3334	30 dagen	0,5001

66.5. Tabel vervolgingskosten**Tabel Aanmaningskosten**

Categorie	Bedrag
Gevorderde som tot € 454	€ 6
Gevorderde som van € 454 of meer	€ 14

Tabel Dwangbevelkosten

Categorie	Bedrag
Gevorderde som tot € 90	€ 36
Gevorderde som van € 90 of meer	€ 36 plus € 3 per € 45 die de eerste € 45 te boven gaat, met een maximum van € 10.643

De ontvanger kan de verschuldigde betekeningskosten ook als volgt berekenen:

- € gevorderde som / 45
- € bedrag afronden naar beneden
- € afgeronde bedrag x 3 + € 33 = bedrag aan betekeningskosten

Tabel Executiekosten

Categorie	Bedrag
Een aanzegging door de belastingdeurwaarder	€ 14
Afgifte van een kwitantie door de belastingdeurwaarder	€ 14
Afgifte kwitantie door de belastingdeurwaarder bij betaling op een hernieuwd bevel tot betaling na een eerder per post verzonden dwangbevel	Geen
Opmaken proces-verbaal van beslag	€ 50 en € 14 extra voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een beslaglegging op roerende zaken (geen registergoed) langer duurt dan 4 uur
Opmaken proces-verbaal van verkoop	€ 64 en € 14 extra voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een verkoop van roerende zaken (geen registergoed) langer duurt dan 4 uur
Aankondiging van de verkoop	€ 25
Het 'voor gezien' tekenen, aanplakken of aankondigen van een gedaan exploit in een dagblad	€ 3 per handeling
Getuigenloon	€ 5 per uur of een gedeelte daarvan

Tabel Kosten van het Kadaster

Categorie	Bedrag
Aanbieding van het beslag door de belastingdeurwaarder	€ 68
Aanbieding van doorhaling door de belastingdeurwaarder	€ 34
Aanbieding van het beslag per post	€ 68
Aanbieding van de doorhaling per post	€ 34
Aanbieding van het beslag digitaal	€ 51
Aanbieding van de doorhaling digitaal	€ 17

66.6. Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI)

Tabel Marginale percentages matigingstarieven anoniementarief

Jaar	Berekeningsformule	Matigingspercentage
1997	$(2 \times 37,30\% + 1 \times 50\%) : 3$	41,53
1998	$(2 \times 36,35\% + 1 \times 50\%) : 3$	40,90
1999	$(35,75\% \times f \ 6.807 + 37,05\% \times f \ 15.054) : f \ 21.861 = 36,65\%$ $(2 \times 36,65\% + 1 \times 50\%) : 3$	41,10
2000	$(33,90\% \times f \ 15.255 + 37,95\% \times f \ 33.739) : f \ 48.994 = 36,69\%$ $(2 \times 36,69\% + 1 \times 50\%) : 3$	41,13
2001	$(32,35\% \times f \ 32.769 + 37,60\% \times f \ 26.751) : f \ 59.520 = 34,71\%$ $(2 \times 34,71\% + 1 \times 42\%) : 3$	37,14
2002	$(32,35\% \times \text{€ } 15.331 + 37,85\% \times \text{€ } 12.516) : \text{€ } 27.847 = 34,82\%$ $(2 \times 34,82\% + 1 \times 42\%) : 3$	37,21
2003	$(32,9\% \times \text{€ } 15.883 + 38,40\% \times \text{€ } 12.967) : \text{€ } 28.850 = 35,37\%$ $(2 \times 35,37\% + 1 \times 42\%) : 3$	37,58
2004	$(33,4\% \times \text{€ } 16.265 + 40,35\% \times \text{€ } 13.278) : \text{€ } 29.543 = 36,52\%$ $(2 \times 36,52\% + 1 \times 42\%) : 3$	38,35
2005	$(34,4\% \times \text{€ } 16.893 + 41,95\% \times \text{€ } 13.464) : \text{€ } 30.357 = 37,75\%$ $(2 \times 37,75\% + 1 \times 42\%) : 3$	39,17
2006	$(34,15\% \times \text{€ } 17.046 + 41,45\% \times \text{€ } 13.585) : \text{€ } 30.361 = 37,39\%$ $(2 \times 37,39\% + 1 \times 42\%) : 3$	38,93
2007	$(33,65\% \times \text{€ } 17.319 + 41,40\% \times \text{€ } 13.803) : \text{€ } 31.122 = 37,09\%$ $(2 \times 37,09\% + 1 \times 42\%) : 3$	38,73
2008	$(33,60\% \times \text{€ } 17.579 + 41,85\% \times \text{€ } 14.010) : \text{€ } 31.589 = 37,26\%$ $(2 \times 37,26\% + 1 \times 42\%) : 3$	38,84
2009	$(33,5\% \times \text{€ } 17.878 + 42\% \times \text{€ } 14.249) : \text{€ } 32.138 = 38,47\%$ $(2 \times 38,47\% + 1 \times 42\%) : 3$	39,65